



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Sofia Marisa Figueiredo Rodrigues

BENEFÍCIOS FISCAIS À REABILITAÇÃO
URBANA: A TAXA REDUZIDA DO IVA

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico-
Forenses, orientada pela Professora Doutora Fernanda Paula
Oliveira e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de
Coimbra

Janeiro de 2024



SOFIA MARISA FIGUEIREDO RODRIGUES

Benefícios Fiscais à Reabilitação Urbana: a taxa reduzida do IVA

Tax Benefits for Urban Rehabilitation: the reduced VAT rate

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico-Forenses (conducente ao grau de Mestre)

Orientador: Professora Doutora Fernanda Paula Oliveira

Coimbra, 2024

Agradecimentos

À minha orientadora, Professora Doutora Fernanda Paula Oliveira, por toda a disponibilidade e orientação na elaboração da presente dissertação.

Aos meus pais por tudo o que fizeram por mim, por todo o apoio e presença ao longo desta jornada. Sem o suporte deles, esta conquista não seria possível.

À minha família, em especial às minhas queridas tias, por toda a ajuda e por todos os conselhos nos momentos mais desafiadores.

Ao André, por todo o amor, pela paciência infinita e por acreditar em mim.

À Daniela e à Maria, por estarem sempre ao meu lado, por todas as palavras de apoio e por todos os momentos inesquecíveis que partilhamos ao longo desta jornada.

À Kate e à Ana, por terem sido as melhores colegas de casa.

Aos restantes amigos e colegas que me acompanharam nos últimos anos.

A todos, o meu obrigada!

Resumo

Para inverter a crescente degradação das cidades portuguesas observada ao longo dos anos, foram criados benefícios fiscais especificamente direcionados para promover a reabilitação urbana, com o intuito de tornar a opção de reabilitar mais competitiva e apelativa, face a outras opções imobiliárias.

A presente dissertação tem, assim, como objetivo proporcionar uma visão panorâmica sobre os principais benefícios fiscais à reabilitação urbana existentes, incidindo o estudo de forma mais aprofundada sobre a aplicação da taxa reduzida do IVA, nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA. Em concreto, pretende-se estudar a configuração jurídica deste benefício fiscal, as condições e requisitos de acessibilidade, a evolução ao longo do tempo, bem como identificar as principais questões e problemáticas associadas, recorrendo à análise de legislação aplicável, de informações vinculativas emitidas pela Autoridade Tributária e decisões do Tribunal Arbitral.

Do estudo exploratório, observou-se que o benefício fiscal em sede de IVA suscita muita discussão, dúvidas e diferenças de entendimento, maioritariamente decorrentes das diferenças de interpretação de conceitos, bem como do facto da Autoridade Tributária introduzir requisitos adicionais de prova. Conclui-se, ainda, que ao abrigo da anterior redação da verba 2.23, ou seja, até à entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, não existia um consenso quanto aos requisitos necessários para a aplicação da taxa reduzida do IVA, verificando-se avanços e aparentes recuos quer nos entendimentos da Autoridade Tributária, quer nas decisões arbitrais do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), o que necessariamente contribui para a complexidade e instabilidade deste regime, fomentando um ambiente de incerteza e insegurança junto dos potenciais beneficiários.

Por fim, com a nova redação da verba 2.23, introduzida pela referida Lei n.º 56/2023, o benefício fiscal passa a incidir sobre empreitadas de reabilitação de edifícios em vez de empreitadas de reabilitação urbana, como na redação anterior, o que se, por um lado, veio aparentemente ultrapassar algumas das principais questões de litigância até então suscitadas, por outro lado, veio restringir o acesso ao benefício fiscal em sede de IVA, o que, *per si*, tem motivado muitas críticas.

Palavras-chave: Reabilitação urbana; Benefícios fiscais; Taxa reduzida do IVA.

Abstract

To reverse the growing degradation of Portuguese cities observed over the years, tax benefits were created specifically aimed at promoting urban rehabilitation, in order to make the option of rehabilitation more competitive and appealing, compared to other real estate options.

This dissertation aims to provide a panoramic view of the main tax benefits to urban rehabilitation, focusing a more in-depth study on the application of the reduced VAT rate, under the terms of item 2.23 of List I attached to the VAT Code. Specifically, it is intended to study the legal configuration of this tax benefit, the conditions and requirements of accessibility, the evolution over time, as well as to identify the main issues and associated problems, using the analysis of the applicable legislation, binding information issued by the Tax Authority and decisions of the Arbitration Court.

From the exploratory study, it was observed that the tax benefit in terms of VAT raises a lot of discussion, doubts and differences of understanding, mainly due to the differences in interpretation of concepts, as well as the fact that the Tax Authority introduces additional requirements of proof. It is also concluded that under the previous wording of item 2.23, that is, until the entry into force of Law no. 56/2023, of October 6, there was no consensus on the necessary requirements for the application of the reduced VAT rate, with advances and apparent setbacks both in the understandings of the Tax Authority and in the arbitration decisions of the Administrative Arbitration Center (CAAD). This necessarily contributes to the complexity and instability of this regime, fostering an environment of uncertainty and insecurity among potential beneficiaries.

Finally, with the new wording of item 2.23, introduced by the aforementioned Law no. 56/2023, the tax benefit is now levied on building rehabilitation contracts instead of urban rehabilitation contracts, as in the previous wording, which, if, on the one hand, it apparently overcame some of the main litigation issues raised so far, on the other hand, it has restricted access to the VAT tax benefit, which in *itself* has led to much criticism.

Keywords: Urban rehabilitation; Tax benefits; Reduced VAT rate

Lista de Siglas e Abreviaturas

ARU – Área de Reabilitação Urbana

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIVA – Código do imposto sobre o valor acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IHRU – Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana

IMI – Imposto municipal sobre imóveis

IMT – Imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

N.º – Número

Ob. cit. – Obra citada

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

ORU – Operação de Reabilitação Urbana

p. – Página

pp. – Páginas

RJRU – Regime Jurídico da Reabilitação urbana

SRU – Sociedades de Reabilitação Urbana

Índice

| | |
|---|----|
| Introdução | 8 |
| Capítulo I – Reabilitação Urbana..... | 10 |
| 1.1. Enquadramento legal da Reabilitação Urbana | 10 |
| 1.2. O Conceito e Objeto da Reabilitação Urbana | 11 |
| 1.3. Objetivos da Reabilitação Urbana..... | 13 |
| 1.4. Regime da Reabilitação Urbana em Áreas de Reabilitação Urbana | 15 |
| Capítulo II – Benefícios Fiscais..... | 19 |
| 2.1. O Conceito de Benefícios Fiscais | 19 |
| 2.2. Classificação dos Benefícios fiscais..... | 22 |
| Capítulo III – Benefícios Fiscais à Reabilitação Urbana..... | 24 |
| 3.1. Principais Benefícios Fiscais em sede de Reabilitação Urbana | 24 |
| 3.1.1. Em sede de IMI e IMT | 25 |
| 3.1.2. Em sede de IRS..... | 27 |
| 3.1.3. Em sede de IRC | 29 |
| 3.1.4. Em sede de IVA..... | 29 |
| Capítulo IV – A Taxa Reduzida do IVA em Sede de Reabilitação Urbana | 31 |
| 4.1. A “antiga” verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA..... | 31 |
| 4.1.1. Âmbito, objeto e requisitos | 31 |
| 4.1.2. Posição da AT e as Informações Vinculativas..... | 34 |
| 4.1.3. Análise de Decisões do Tribunal Arbitral..... | 39 |
| 4.2. A nova verba 2.23 do CIVA com o Pacote Mais Habitação..... | 45 |
| 4.2.1. Âmbito, objeto e requisitos | 45 |
| 4.2.2. Alterações introduzidas com a nova verba 2.23 anexa ao CIVA | 48 |
| Conclusão..... | 51 |

| | |
|-------------------------------|----|
| Bibliografia | 55 |
| Legislação | 57 |
| Jurisprudência | 57 |
| Doutrina Administrativa | 58 |

Introdução

Reabilitar as cidades portuguesas tem sido uma preocupação dos diferentes governos ao longo dos últimos anos, tendo os benefícios fiscais representado uma das principais respostas promovidas neste domínio.

São vários os benefícios fiscais criados com o intuito de promover a reabilitação urbana, que incidem sobre os principais impostos em vigor em Portugal: IMI, IMT, IRS, IRC e IVA. Entre estes benefícios fiscais um dos mais atrativos é o benefício fiscal em sede de IVA, pois permite beneficiar da aplicação da taxa reduzida do IVA, nos termos da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, o que *per si* pode consubstanciar numa redução significativa dos custos totais das obras de reabilitação urbana, tornando-as mais competitivas face à opção de construção nova.

A presente dissertação tem como propósito aprofundar o estudo sobre este último benefício fiscal, sua evolução e respetivas problemáticas e especificidades associadas.

Este tema é pertinente e atual, pois embora, aparentemente se trate de um regime simples, a prática, contudo, tem revelado múltiplas dúvidas na sua aplicação a casos concretos e gerado diferenças de entendimentos, sobretudo decorrentes da circunstância da Autoridade Tributária solicitar a verificação de condições adicionais para que se possa beneficiar da taxa reduzida do IVA em sede de reabilitação urbana. A problemática e discussão em torno deste benefício fiscal veio a ser agravada, muito recentemente, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 56/2023¹, de 6 de outubro, cujos especialistas nesta matéria defendem que a mesma, contrariamente ao que seria expectável, veio restringir o âmbito de aplicação da taxa reduzida do IVA e, conseqüentemente, diminuir o nível de incentivo à reabilitação urbana.

Para uma melhor compreensão do benefício fiscal em sede de IVA, no domínio da reabilitação urbana, é essencial debruçar-nos quer sobre os principais conceitos que norteiam a sua aplicação, quer sobre a evolução legislativa associada. Para o efeito, no primeiro capítulo, começaremos por estudar o conceito de reabilitação urbana e respetiva evolução, que passou de um conceito restrito, limitado aos centros históricos das cidades, para um conceito amplo assente numa lógica de reabilitação integrada e coordenada das cidades.

¹ Aprova medidas no âmbito da habitação e procede a diversas alterações legislativas.

Posteriormente, no segundo capítulo, iremos abordar, em termos gerais, o conceito de benefícios fiscais, suas particularidades e, apresentar os diferentes tipos e categorias de benefícios fiscais, em função das respectivas características.

Feita a apresentação dos conceitos gerais – reabilitação urbana e benefícios fiscais – proporcionaremos, no terceiro capítulo, uma visão panorâmica sobre os principais benefícios fiscais especificamente criados para promover a reabilitação urbana e respectivos enquadramentos jurídicos.

Enquadrados os principais conceitos e benefícios fiscais em sede de reabilitação urbana, incidiremos o estudo, no quarto capítulo, de forma mais centralizada, sobre a aplicação da taxa reduzida do IVA em sede de reabilitação urbana, a sua evolução, aspetos diferenciadores e problemáticas associadas, tendo por referência a legislação aplicável, as informações vinculativas emitidas pela Autoridade Tributária e as decisões do Tribunal Arbitral a respeito de casos concretos de aplicação da referida taxa reduzida do IVA.

A metodologia utilizada para a elaboração desta dissertação baseou-se no estudo exploratório do tema e análise de casos concretos, incidindo sobre pesquisa bibliográfica de livros, revistas, outras dissertações de mestrado e, ainda, em jurisprudência e doutrina relevante.

Capítulo I – Reabilitação Urbana

1.1. Enquadramento legal da Reabilitação Urbana

A reabilitação urbana encontra-se atualmente definida e regulada pelo Decreto-Lei n.º 307/2009², de 23 de outubro, que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, sendo que até à sua entrada em vigor, o quadro legislativo da reabilitação urbana apresentava *“um carácter disperso e assistemático, correspondendo-lhe, sobretudo, a disciplina das áreas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana (SRU) contida no Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de Maio, e a figura das áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística (ACRRU), prevista e regulada no capítulo xi da Lei dos Solos, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 794/76, de 5 de Novembro.”* (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro).

Nos termos do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana *“surge da necessidade de encontrar soluções para cinco grandes desafios que se colocam à reabilitação urbana. São eles:*

- a) Articular o dever de reabilitação dos edifícios que incumbe aos privados com a responsabilidade pública de qualificar e modernizar o espaço, os equipamentos e as infraestruturas das áreas urbanas a reabilitar;*
- b) Garantir a complementaridade e coordenação entre os diversos atores, concentrando recursos em operações integradas de reabilitação nas «áreas de reabilitação urbana», cuja delimitação incumbe aos municípios e nas quais se intensificam os apoios fiscais e financeiros;*
- c) Diversificar os modelos de gestão das intervenções de reabilitação urbana, abrindo novas possibilidades de intervenção dos proprietários e outros parceiros privados;*
- d) Criar mecanismos que permitam agilizar os procedimentos de controlo prévio das operações urbanísticas de reabilitação;*

² Alterado pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, pelos Decretos-Lei n.º 136/2014, de 9 de setembro, 88/2017, de 27 de julho e 66/2019, de 21 de maio e, mais recentemente pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro. Os artigos indicados no capítulo I sem referência a diploma são do RJRU.

- e) *Desenvolver novos instrumentos que permitam equilibrar os direitos dos proprietários com a necessidade de remover os obstáculos à reabilitação associados à estrutura de propriedade nestas áreas.*”

1.2. O Conceito e Objeto da Reabilitação Urbana

A temática da reabilitação urbana, embora não seja recente, tem ganho cada vez maior relevância e atualidade, em especial nos dias que correm, face aos múltiplos problemas associados à acessibilidade à habitação e à degradação das cidades. Se antes, era considerada uma opção pouco atrativa, hoje é uma das mais desejáveis tendências de ocupação do território.³ Com efeito, importa começar por densificar o conceito de “reabilitação urbana” e respetiva evolução ao longo do tempo.

O conceito de reabilitação urbana surgiu pela primeira vez definido no ordenamento jurídico português, no Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de maio, que aprova um regime excecional de reabilitação urbana para as zonas históricas e áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística. Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, do referido Decreto-Lei, a reabilitação urbana corresponde ao *“processo de transformação do solo urbanizado, compreendendo a execução de obras de construção, reconstrução, alteração, ampliação, demolição e conservação de edifícios, tal como definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação, com o objetivo de melhorar as suas condições de uso, conservando o seu carácter fundamental, bem como o conjunto de operações urbanísticas e de loteamento e obras de urbanização que visem a recuperação de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística”*.

Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que aprova o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana veio alterar, através do artigo 2.º, alínea j), o conceito de reabilitação urbana, definindo-a como *“a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços*

³ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Direito do Urbanismo. Do planeamento à gestão*, 4ª edição, AEDREL, 2021, pp. 437 e 438.

urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios”.

Evoluiu-se, assim, de um conceito mais restrito, cujo âmbito se cingia, principalmente à recuperação do edificado⁴ e do património cultural, para um conceito comparativamente mais amplo, direcionado para intervenções coordenadas no tecido urbano existente. Esta maior amplitude é reconhecida no próprio Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, segundo o qual: *“Parte-se de um conceito amplo de reabilitação urbana e confere-se especial relevo não apenas à vertente imobiliária ou patrimonial da reabilitação, mas à integração e coordenação da intervenção, salientando-se a necessidade de atingir soluções coerentes entre os aspetos funcionais, económicos, sociais, culturais e ambientais das áreas a reabilitar”.*

Nos termos do novo regime, a reabilitação urbana *“apesar de assentar na conservação substancial do edificado, admite todo um conjunto de intervenções que podem consistir na alteração ou demolição do existente ou em nova edificação”*⁵, desde que, se mantenha, no todo ou em parte substancial, o património urbanístico e imobiliário.

Para além disso, o foco da reabilitação urbana deixa de se centrar apenas nas zonas históricas e nas áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, passando a ter como referência, um objeto mais alargado, as designadas áreas de reabilitação urbana (ARU), definidas como: *“área territorialmente delimitada que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, designadamente no que se refere às suas condições de uso, solidez, segurança, estética ou salubridade, justifique uma intervenção integrada, através de uma operação de reabilitação urbana aprovada em instrumento próprio ou em plano de pormenor de reabilitação urbana”*.⁶

Assim, *“as áreas de reabilitação urbana podem abranger [...] áreas e centros históricos, património cultural imóvel classificado ou em vias de classificação e respetivas zonas de proteção, áreas urbanas degradadas ou zonas consolidadas”* (artigo 12.º, n.º 2 do RJRU).

⁴ SUZANA TAVARES DA SILVA, *Reabilitação Urbana: Conceito e Princípios – O Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, 2010, p. 8.

⁵ DULCE LOPES, *Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e caracterização – O Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, 2010, p. 36.

⁶ Artigo 2.º, alínea b) do RJRU.

Posteriormente, com a alteração ao Decreto-Lei n.º 307/2009, introduzida pela Lei n.º 32/2012⁷, de 14 de agosto, o Regime Jurídico da Reabilitação Urbana passou a prever suplementarmente um regime especial direcionado à reabilitação de certos edifícios ou frações⁸, mesmo que localizados fora das ARU. A partir daqui, passou-se a distinguir-se entre reabilitação urbana dentro e fora da ARU⁹.

1.3. Objetivos da Reabilitação Urbana

Conforme decorre do Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 307/2009, a *“reabilitação urbana assume-se hoje como uma componente indispensável da política das cidades e da política de habitação, na medida em que nela convergem os objetivos de requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas, e de qualificação do parque habitacional, procurando-se um funcionamento globalmente mais harmonioso e sustentável das cidades e a garantia, para todos, de uma habitação condigna.”*

Em concreto, o artigo 3.º do RJRU prevê que a *“reabilitação urbana deve contribuir, de forma articulada, para a prossecução dos seguintes objetivos:*

- a) Assegurar a reabilitação dos edifícios que se encontram degradados ou funcionalmente inadequados;*
- b) Reabilitar tecidos urbanos degradados ou em degradação;*
- c) Melhorar as condições de habitabilidade e de funcionalidade do parque imobiliário urbano e dos espaços não edificados;*
- d) Garantir a proteção e promover a valorização do património cultural;*
- e) Afirmar os valores patrimoniais, materiais e simbólicos como fatores de identidade, diferenciação e competitividade urbana;*
- f) Modernizar as infraestruturas urbanas;*
- g) Promover a sustentabilidade ambiental, cultural, social e económica dos espaços urbanos;*

⁷ Procede à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana, e à 54.ª alteração ao Código Civil, aprovando medidas destinadas a agilizar e a dinamizar a reabilitação urbana.

⁸ Este regime especial encontra-se regulado na parte III, mais concretamente nos artigos 77º-A e 77º-B.

⁹ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES, *As recentes alterações ao Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Direito Regional e Local*, N.º 19, p. 13.

- h) Fomentar a revitalização urbana, orientada por objetivos estratégicos de desenvolvimento urbano, em que as ações de natureza material são concebidas de forma integrada e ativamente combinadas na sua execução com intervenções de natureza social e económica;*
- i) Assegurar a integração funcional e a diversidade económica e sociocultural nos tecidos urbanos existentes;*
- j) Requalificar os espaços verdes, os espaços urbanos e os equipamentos de utilização coletiva;*
- k) Qualificar e integrar as áreas urbanas especialmente vulneráveis, promovendo a inclusão social e a coesão territorial;*
- l) Assegurar a igualdade de oportunidades dos cidadãos no acesso às infraestruturas, equipamentos, serviços e funções urbanas;*
- m) Desenvolver novas soluções de acesso a uma habitação condigna;*
- n) Recuperar espaços urbanos funcionalmente obsoletos, promovendo o seu potencial para atrair funções urbanas inovadoras e competitivas;*
- o) Promover a melhoria geral da mobilidade, nomeadamente através de uma melhor gestão da via pública e dos demais espaços de circulação;*
- p) Promover a criação e a melhoria das acessibilidades para cidadãos com mobilidade condicionada;*
- q) Fomentar a adoção de critérios de eficiência energética em edifícios públicos e privados.”*

Em suma, apesar da multiplicidade e diversidade dos objetivos da reabilitação urbana anteriormente citados, os mesmos podem ser agrupados em três grandes áreas:

- objetivos de reabilitação arquitetónica-urbanística;
- objetivos de reabilitação económico-social; e
- objetivos de reabilitação cultural¹⁰.

¹⁰ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES/CLÁUDIA ALVES, *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Comentado*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 33.

Enquanto política pública que é, a reabilitação urbana, partilha de forma articulada os mencionados objetivos com outras políticas públicas, como a política urbanística¹¹, a política habitacional¹², a política de proteção e salvaguarda do património cultural¹³, a política ambiental¹⁴, a política de cariz social ou de coesão económico-social¹⁵ e a política de transporte e mobilidade¹⁶.

Face à natureza e amplitude dos objetivos que se pretende atingir, conclui-se que reabilitar vai além do simples ato de intervir no edificado e no parque habitacional existente, é também construir de forma articulada para a revitalização dos tecidos urbanos degradados. Neste sentido, afirma FERNANDA PAULA OLIVEIRA, que *“reabilitar é revitalizar as cidades, é repovoar os centros urbanos, atrair investimento, aumentar a sustentabilidade ambiental, dinamizar negócios, melhorar o ordenamento do território e aumentar a mobilidade das pessoas e a mobilidade territorial das famílias”*.¹⁷

1.4. Regime da Reabilitação Urbana em Áreas de Reabilitação Urbana

O novo regime assenta, sobretudo, em dois conceitos fundamentais e conexos: o conceito de área de reabilitação urbana (ARU) e o conceito de operação de reabilitação urbana (ORU), previstos ambos no artigo 2.º, respetivamente nas alíneas b) e h).

Enquanto as ARU são áreas delimitadas que, face ao seu nível de insuficiência, degradação ou obsolescência, necessitam de uma intervenção integrada, as ORU representam o conjunto de intervenções a efetuar nessas mesmas ARU, sendo que, conforme estipula o n.º 4 do artigo 7º *“a cada área de reabilitação urbana corresponde uma operação de reabilitação urbana”*.

¹¹ Vide os objetivos referidos nas alíneas a), b), f) e o) do artigo 3º.

¹² Objetivos referidos nas alíneas c) e n).

¹³ Objetivos referidos nas alíneas d), e) e g).

¹⁴ Objetivos referidos nas alíneas g), j) e r).

¹⁵ Objetivos referidos nas alíneas g), h), i), l) e m).

¹⁶ Objetivos referidos nas alíneas p) e q).

¹⁷ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Direito do Urbanismo. Do planeamento à gestão*, 4ª edição, AEDREL, 2021, p. 441.

No mesmo sentido PAULA OLIVEIRA CABRAL, *Reabilitação urbana – património e ambiente – O Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, 2010, p. 191 *“[...] reabilitar não significa apenas remodelar os edifícios [...] significa, em última linha, criar condições económicas, sociais, culturais e ambientais que fixem as pessoas nas áreas objeto de operações de reabilitação urbana, e isso passa por modernizar as infraestruturas e equipamentos; remodelar ou criar espaços verdes; intervir ao nível do património cultural existente de modo a que ele possa ser fruído por cada vez mais público.”*

Para uma melhor compreensão sobre a aplicação e funcionamento do regime da reabilitação urbana importa, nesta fase, conhecer dois procedimentos centrais e estruturantes para o planeamento e execução da reabilitação urbana: o procedimento de delimitação da ARU e o procedimento de aprovação da ORU.

Desde a entrada em vigor da Lei n.º 32/2012, que se encontra prevista a possibilidade de os referidos procedimentos ocorrerem de forma faseada (n.º 3 do artigo 7º), ou seja, em primeiro lugar procede-se à delimitação e aprovação da ARU e, só posteriormente à aprovação da ORU e dos respetivos instrumentos estratégicos, desde que, não tenham sido ultrapassados 3 anos após a delimitação da ARU, pois como resulta do artigo 15º, n.º 1 “[...] *a delimitação caduca se, no prazo de 3 anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação.*”

O procedimento de delimitação e aprovação da ARU inicia-se com a apresentação de uma proposta fundamentada da Câmara Municipal à Assembleia Municipal, a qual deve conter os elementos previstos no n.º 2 do artigo 13º, nomeadamente os seguintes: “*a) a memória descritiva e justificativa, que inclui os critérios subjacentes à delimitação da área abrangida e os objetivos estratégicos a prosseguir; b) a planta com a delimitação da área abrangida; c) o quadro dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais*”. Aprovada a delimitação da ARU pela Assembleia Municipal, esta é publicada no Diário da República, divulgada na página eletrónica do município e remetida ao Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (IHRU) por meios eletrónicos.

Por conseguinte, como decorre do artigo 14º do RJRU, da simples delimitação de uma ARU surgem, de forma imediata, vários efeitos, nomeadamente:

“a) Obriga à definição, pelo município, dos benefícios fiscais associados aos impostos municipais sobre o património, designadamente o imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), nos termos da legislação aplicável;

b) Confere aos proprietários e titulares de outros direitos, ónus e encargos sobre os edifícios ou frações nela compreendidos o direito de acesso aos apoios e incentivos fiscais e financeiros à reabilitação urbana, nos termos estabelecidos na legislação aplicável, sem prejuízo de outros benefícios e incentivos relativos ao património cultural.”

Delimitada e aprovada a ARU, segue-se o procedimento de aprovação da ORU, o qual pode ser formalizado através de instrumento próprio ou de plano de pormenor.¹⁸ As ORU devem compreender a definição do tipo de operação de reabilitação urbana e a estratégia de reabilitação urbana ou o programa estratégico de reabilitação urbana, consoante a operação de reabilitação urbana seja simples ou sistemática (artigo 16º do RJRU).

Se a aprovação da ORU for através de instrumento próprio, decorre do artigo 17º do RJRU que a competência para o efeito pertence à Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal (n.º 1) e o projeto é submetido a parecer do IHRU e a discussão pública (n.ºs 3 e 4), sendo por fim, o ato de aprovação publicitado em Diário da República e na página de internet do município (n.º 5).

Caso a aprovação tenha por base um plano de pormenor, o processo de elaboração, acompanhamento e aprovação é feito de acordo com o previsto no Regime Jurídico dos Instrumentos de Gestão Territorial (RJIGT)¹⁹, com as particularidades que decorrem do RJRU (artigo 21º, n.º 1).

O artigo 8.º do RJRU prevê dois tipos de ORU, nomeadamente os seguintes:

- simples²⁰ – se as operações incidirem essencialmente na reabilitação do edificado; ou
- sistemáticas²¹ – se as operações para além de incidirem no edificado, também tiverem como foco infraestruturas, equipamentos ou espaços verdes e urbanos de utilização coletiva.

Ao contrário das ORU simples, as sistemáticas correspondem, em regra, a áreas que exigem uma intervenção mais profunda e complexa²². Conforme o tipo de operação escolhida pelo município, simples ou sistemática, é definida uma estratégia de reabilitação urbana ou um programa estratégico de reabilitação urbana, respetivamente, que consistem, essencialmente, na definição dos objetivos e metas que se pretendem alcançar na ARU, bem

¹⁸ Importa aqui referir que esta foi uma das alterações efetuadas pela Lei n.º 32/2012, pois no regime anterior eram as ARU que eram aprovadas por instrumento próprio ou plano de pormenor, e não as ORU.

¹⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 308/99, de 22 de setembro.

²⁰ Artigo 8º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

²¹ Artigo 8º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro.

²² FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Direito do Urbanismo. Do planeamento à gestão*, 4ª edição, AEDREL, 2021, p. 456.

como o correspondente planeamento e programação da execução²³. As ORU são geridas e coordenadas por uma entidade gestora (artigo 9º) que, segundo o artigo 10º, n.º 1, pode ser o município ou uma empresa do setor empresarial local, sendo que se esta última se dedicar exclusivamente à reabilitação urbana deverá designar-se de sociedade de reabilitação urbana (SRU)²⁴. A escolha pelo tipo de operação (simples ou sistemática) também influencia as modalidades de execução (artigos 11º e 39º a 43º) e os instrumentos de execução (artigos 44º a 68º) disponíveis.

Posto isto, conforme defendem FERNANDA PAULA OLIVEIRA e DULCE LOPES, “a reabilitação urbana em ARU pressupõe sempre e imprescindivelmente uma decisão complexa que integre a delimitação da área, a aprovação da operação de reabilitação urbana e a respetiva estratégia ou programa estratégico”²⁵. Ou seja, o regime integral previsto no RJRU só pode ser aplicado quando, além de delimitada a área de atuação, a respetiva operação de reabilitação com os seus instrumentos estratégicos tiver sido aprovada.²⁶ Na opinião das mesmas, significa que as várias intervenções numa ARU apenas podem ser assumidas como verdadeiras intervenções de reabilitação urbana quando os seus projetos possam ser vistos como partes integrantes da ORU a aprovar para a mesma²⁷.

Em suma, só após observadas todas as etapas referidas e cumpridos todos os formalismos associados aos procedimentos de delimitação das ARU e aprovação das correspondentes ORU, estamos perante um processo de reabilitação urbana, nos termos do RJRU.

²³ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES/CLÁUDIA ALVES, *Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Comentado*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 70.

²⁴ A constituição de SRU foram uma das novidades introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 104/2004. Segundo o artigo 2º, o papel destas sociedades era promover a reabilitação urbana de zonas históricas e de ACRRU.

²⁵ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES, *As recentes alterações ao Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Direito Regional e Local*, N.º 19, p. 14.

²⁶ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES, *ob. cit.*, p. 14.

²⁷ FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES, *Reabilitação Urbana em ARUs sem ORUs*, *Questões Atuais de Direito Local*, N.º 13, AEDRL, 2017, pp. 32 e 33.

Capítulo II – Benefícios Fiscais

2.1. O Conceito de Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais estão intrinsecamente relacionados com a matéria da reabilitação urbana, são aliás, conforme abordado no capítulo anterior, um dos principais efeitos previstos no RJRU. Portanto, importa nesta sede estudar o conceito de benefícios fiscais e as suas particularidades.

Numa primeira perspetiva, o termo “benefícios fiscais” remete-nos para a ideia de vantagem ou incentivo em matéria fiscal, pois, em regra, traduzem-se em desagramento de impostos a pagar ou em vantagens para os contribuintes.

O conceito de benefício fiscal no ordenamento jurídico português encontra-se previsto no artigo 2º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais²⁸ (EBF), segundo o qual “*consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”. Daqui resultam duas ideias essenciais: que os benefícios fiscais têm um carácter excecional em relação à tributação-regra²⁹ e, que prosseguem uma finalidade extrafiscal, à qual se exige que tutele um interesse público relevante de modo a legitimar a existência do benefício³⁰.

Primeiramente, os benefícios fiscais são exceções à tributação-regra, uma vez que representam uma redução do imposto a pagar em relação ao que resultaria da tributação normal, daí serem considerados como medidas derogatórias do sistema de tributação-regra³¹.

Conforme afirmado por NUNO SÁ GOMES, o benefício fiscal “*além de impedir a tributação-regra, isto é, o nascimento da obrigação do imposto com o seu conteúdo normal, dá origem, simultaneamente, ao nascimento do direito ao benefício fiscal*”.³² Por ser um

²⁸ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, que contém os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo e o elenco desses mesmo benefícios.

²⁹ Para mais desenvolvimentos sobre este ponto, vide NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991.

³⁰ GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, *Os Benefícios Fiscais em Portugal: Conceitos, metodologia e prática*, 2019, p. 12.

³¹ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, *ob. cit.*, pp. 12 e 13.

³² NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, *ob. cit.*, p. 95.

facto impeditivo da tributação-regra, a extinção do benefício tem como efeito a reposição automática da tributação.³³

Além disso, os benefícios fiscais prosseguem objetivos extrafiscais, isto é, ao contrário dos objetivos fiscais, que visam a arrecadação de receitas, os extrafiscais vão além da simples arrecadação de receitas, pois são orientados por interesses políticos, económicos, sociais e ambientais com vista a incentivar ou desincentivar a adoção de certos comportamentos.

Face ao exposto, conclui-se que, apenas podem ser considerados benefícios fiscais quando estamos perante uma situação de exceção à tributação-regra, com fundamento extrafiscal.

Nos termos do n.º 3, do artigo 2º do EBF, que estabelece que “*Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento de Estado [...]*”, em consonância com o artigo 106º, n.º 3, alínea g) da Constituição da República Portuguesa, que determina que “*A proposta de orçamento é acompanhada de relatórios sobre os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante*”, é possível afirmar que, embora para os contribuintes o benefício fiscal seja encarado como uma redução ou eliminação do encargo fiscal, para o Estado, por sua vez, constitui, em termos orçamentais, uma redução da receita, configurando-se, assim, como uma despesa fiscal.

Conforme referem NUNO SÁ GOMES e GUILHERME WALDEMAR d’OLIVEIRA MARTINS “*os benefícios fiscais excecionais são, economicamente, gastos ou despesas fiscais*”³⁴ e correspondem, economicamente, “*a um sacrifício, ao dispêndio de recursos que ab initio pertenceriam ao Estado, mas que em resultado de opções extrafiscais são retidos pelos contribuintes [...]*”³⁵.

Em termos jurídicos, GUILHERME WALDEMAR d’OLIVEIRA MARTINS, defende que “*a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido.*”³⁶

³³ NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª edição com Adenda, Rei dos Livros, 2003, p. 325.

³⁴ NUNO SÁ GOMES, *ob. cit.*, p. 326.

³⁵ GUILHERME WALDEMAR d’OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Cadernos IDEFF, N.º 6, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 51 e 53.

³⁶ GUILHERME WALDEMAR d’OLIVEIRA MARTINS, *ob. cit.*, pp. 51 e 53.

Quanto à forma, o n.º 2 do mencionado artigo, estabelece que os benefícios fiscais podem revestir-se em isenções (totais ou parciais), reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações, reintegrações aceleradas e, outras medidas fiscais desagravadoras.

Dependendo do sistema fiscal e do autor, para além do termo benefícios fiscais, têm sido utilizados outros conceitos, termos e expressões para abordar esta mesma matéria, como incentivos fiscais, desagravamentos fiscais, exclusões tributárias, situações de não tributação, imunidades fiscais, privilégios fiscais, vantagens fiscais, entre outros. Contudo, embora sejam utilizados de forma indiferenciada, com o mesmo sentido e intenção, tratam-se, por vezes, de termos tecnicamente distintos, que não se confundem. Ciente desta problemática, NUNO SÁ GOMES defende que se deve optar pelo conceito de “benefício fiscal” universalmente consagrado e definido no próprio Estatuto dos Benefícios Fiscais³⁷.

Por exemplo, o conceito de benefício fiscal não se confunde com o conceito de desagravamento fiscal, pois este deve ser entendido num sentido amplo, que abrange por um lado, os desagravamentos estruturais^{38/39} ou desagravamentos-regra e, por outro, os benefícios fiscais ou desagravamentos-excepcionais⁴⁰. Enquanto, os primeiros são delimitações negativas da tributação, inerentes ao modelo de tributação-regra e constituem medidas dotadas de estabilidade e duradouras, os segundos apresentam-se como medidas temporárias⁴¹, mas ambos se traduzem no exercício do poder de desagravar⁴². Os benefícios fiscais em sentido lato, por sua vez, integram os benefícios fiscais estáticos e os benefícios fiscais dinâmicos, distinção que faremos no ponto seguinte.

Por fim, importa realçar que, no ordenamento jurídico português, os benefícios fiscais não se encontram apenas previstos e regulados no EBF, pois existe uma multiplicidade de normas relativas a benefícios fiscais dispersas por vários outros diplomas legais⁴³, o que vem contribuir para o nível de complexidade desta matéria, em particular, quanto aos respetivos processos de acessibilidade, atribuição, aplicação e controlo.

³⁷ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991, p. 10.

³⁸ São exemplos de desagravamentos estruturais as exclusões tributárias, amortizações e reintegrações, taxas liberatórias, abatimentos personalizantes, deduções específicas, deduções à coleta normais.

³⁹ Para mais desenvolvimentos, vide NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª edição com Adenda, Rei dos Livros, 2003, pp. 382 e seguintes.

⁴⁰ NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª edição com Adenda, Rei dos Livros, 2003, p. 323.

⁴¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 405.

⁴² NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, *ob. cit.*, p. 16.

⁴³ A título exemplificativo, são de salientar os códigos fiscais e as leis do orçamento de Estado.

Num relatório elaborado em 2019 pelo Grupo de Trabalho para o estudo dos benefícios fiscais⁴⁴, chegou-se à conclusão que haviam em Portugal mais de 500 benefícios fiscais e que se encontravam dispersos por mais de 60 diplomas legais⁴⁵. Esta circunstância, de acordo com o mencionado Grupo de Trabalho, é reveladora de um determinado facilitismo na criação de benefícios fiscais, o que *per se*, contribui significativamente para a complexidade e instabilidade legislativa em matéria fiscal.

A criação de benefícios fiscais deve ser criteriosa e atender às reais necessidades económicas, financeiras, sociais, políticas, ambientais, entre outras, do país, devendo as opções quanto à criação de novos benefícios ou a manutenção dos atuais estarem totalmente alinhadas com as principais políticas públicas.

2.2. Classificação dos Benefícios fiscais

Definido o conceito de benefícios fiscais, iremos agora debruçar-nos sobre as principais classificações de benefícios fiscais.

De acordo com o artigo 5º, n.º 1 do EBF, os benefícios fiscais podem ser classificados como automáticos, quando resultam direta e imediatamente da lei e não carecem de qualquer ato da administração tributária ou dependentes de reconhecimento, ou seja, carecem de um ou mais atos administrativos posteriores de reconhecimento da administração tributária. Segundo o n.º 2 do mesmo artigo, o reconhecimento pode ser unilateral, se for mediante um ato administrativo, ou bilateral se depender de acordo entre a administração e os interessados.

Quanto à sua duração, os benefícios fiscais podem ser temporários ou permanentes, se fixados respetivamente, por um período de tempo limitado ou por um período de tempo indeterminado⁴⁶. Sobre esta matéria, NUNO SÁ GOMES refere que, contrariamente aos

⁴⁴ O Grupo de Trabalho foi constituído de acordo com o Despacho n.º 4222/2018, de 26 de abril, do Gabinete do Ministro das Finanças com o objetivo da realização de um estudo aprofundado sobre o sistema de benefícios fiscais em vigor em Portugal.

⁴⁵ GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, *ob. cit.*, p. 21.

⁴⁶ A este respeito, FILIPE ROMÃO, ANTÓNIO CASTRO CALDAS e SUSANA ESTÊVÃO GONÇALVES, *Benefícios Fiscais Temporários: Os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, N.º 35, 2013, p. 42, entendem que “*devem qualificar-se como benefícios fiscais temporários (i.e. cuja aplicação se encontra limitada no tempo), não apenas os benefícios fiscais cujo prazo de vigência consta da própria norma, mas também todos aqueles que beneficiam do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do EBF – i.e. todos os incluídos das Parte II e III do EBF, com exceção dos expressamente identificados no n.º 3 do mesmo artigo 3.º que se devem qualificar como benefícios fiscais permanentes*”.

temporários, os benefícios permanentes são estabelecidos, numa lógica de continuidade, sem predeterminação da respetiva duração.⁴⁷

Num outro sentido os benefícios fiscais podem ser classificados em estáticos ou dinâmicos. Os primeiros dirigem-se a situações que não visam diretamente incentivar quaisquer atividades ou comportamentos, mas tão só beneficiá-los por superiores razões de política geral de defesa, externa, económica, social, cultural, religiosa, etc. Já, os segundos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas. Enquanto nos estáticos, a causa do benefício é a situação ou atividade em si mesma, nos dinâmicos a causa prende-se com a adoção futura do comportamento beneficiado ou exercício da atividade fomentada.⁴⁸

⁴⁷ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991, p. 145.

⁴⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª edição, Coimbra, Almedina, 2019, p. 406.

Capítulo III – Benefícios Fiscais à Reabilitação Urbana

3.1. Principais Benefícios Fiscais em sede de Reabilitação Urbana

Definidos os conceitos de Reabilitação Urbana e de Benefícios Fiscais e compreendidos os principais aspetos enquadradores, iremos agora centrar a nossa atenção especificamente sobre os principais benefícios em sede de reabilitação urbana.

A problemática da reabilitação urbana decorre do facto de durante anos, termos assistido à crescente degradação das cidades portuguesas, resultado do abandono de prédios devolutos, da degradação dos edifícios de interesse cultural e patrimonial, da obsolescência física e funcional do parque edificado, da inadequação das redes e das infraestruturas urbanas, das precárias condições de habitabilidade e segurança e da desertificação e envelhecimento dos centros. Nas palavras de DULCE LOPES, esta degradação urbana traduz-se numa *degradação física, económica e humana*⁴⁹.

Os benefícios fiscais em sede de reabilitação urbana surgem, assim, como uma componente relevante da resposta aos problemas da degradação urbana, tendo como propósito alterar e substituir comportamentos instalados, incentivando os proprietários e investidores a optarem pela reabilitação urbana em detrimento de nova construção.

A alteração dos referidos comportamentos e a aposta na reabilitação urbana têm, *per se*, a capacidade de melhorar diretamente as estruturas e edifícios intervencionados, quer em termos estéticos, segurança, questões ambientais, conforto, eficiência energética, mas também indiretamente os espaços envolventes, tornando as cidades mais atrativas para a habitação, para o comércio e para o turismo, contribuindo assim para o aumento da qualidade de vida da população e da comunidade local.

Os primeiros benefícios fiscais criados com os propósitos da reabilitação urbana surgiram em 2003, com a reforma da tributação do património, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 287/2003⁵⁰, e recaiam sobre o IMI e o IMT⁵¹. Posteriormente, a Lei do Orçamento do Estado para 2007⁵², alargou os benefícios fiscais neste domínio também em sede de

⁴⁹ DULCE LOPES, *Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e caracterização – O Novo Regime da Reabilitação Urbana*, CEDOUA, 2010, p. 38.

⁵⁰ Aprovou os CIMI e CIMT e procedeu a alterações de diversa legislação tributária.

⁵¹ FILIPE ROMÃO/GERARD EVERAERT, *Os Benefícios Fiscais à reabilitação urbana*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, N.º 42, 2016, p. 152.

⁵² Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro.

IVA⁵³. Subsequentemente, a LOE para 2008⁵⁴, aprovou o regime extraordinário de apoio à reabilitação urbana que trouxe benefícios fiscais também em sede de IRS e IRC⁵⁵. Contudo, este último regime veio a ser revogado através da LOE para 2009⁵⁶, tendo os benefícios fiscais de IRS e IRC passado a ser regulados no EBF⁵⁷.

Atualmente, os principais benefícios fiscais em sede de reabilitação urbana, encontram-se concentrados no EBF – artigo 45º sob epígrafe de “Prédios urbanos objeto de reabilitação” e artigo 71º com a epígrafe “Incentivos à reabilitação urbana”⁵⁸ – e no Código do IVA – em particular a verba 2.23 e 2.24 da Lista I Anexa ao mesmo. Em termos de incidência, os benefícios fiscais em vigor recaem sobre os seguintes impostos:

- imposto municipal sobre imóveis (IMI);
- imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT);
- imposto sobre o rendimento singular (IRS);
- imposto sobre o rendimento coletivo (IRC); e
- imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

3.1.1. Em sede de IMI e IMT

O imposto municipal sobre imóveis (IMI) e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) são impostos municipais sobre o património⁵⁹, cuja receita reverte a favor dos municípios. Enquanto o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português (artigo 1º do

⁵³ FILIPE ROMÃO/GERARD EVERAERT, *ob. cit.*, p. 152.

⁵⁴ Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro.

⁵⁵ FILIPE ROMÃO/GERARD EVERAERT, *ob. cit.*, p. 152.

⁵⁶ Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro.

⁵⁷ FILIPE ROMÃO/GERARD EVERAERT, *ob. cit.*, p. 152.

⁵⁸ Inicialmente, o artigo 71º foi aditado ao EBF pela Lei n.º 64-A/2008 com a epígrafe “Incentivos à reabilitação urbana”. Posteriormente, com a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento de Estado para 2020, passou a designar-se de “Incentivos à reabilitação urbana e ao arrendamento habitacional a custos acessíveis”, mas recentemente com a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, voltou novamente a designar-se de “Incentivos à reabilitação urbana”.

⁵⁹ Nos termos do n.º 3 do artigo 104º da CRP, “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.”

CIMI⁶⁰), o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito (artigo 2º do CIMT⁶¹).

Os benefícios fiscais aplicáveis em sede de IMI e IMT encontram-se previstos no artigo 45º do EBF. Em concreto, o n.º 1 deste artigo, estabelece que os prédios urbanos ou frações autónomas concluídos há mais de 30 anos ou localizados em ARU beneficiam de incentivos, desde que preencham cumulativamente os seguintes requisitos:

- sejam objeto de intervenções de reabilitação de edifícios promovidas nos termos do RJRU; e
- em consequência daquela intervenção, o estado de conservação esteja dois níveis acima do anteriormente atribuído e tenha, no mínimo, um nível bom, sendo cumpridos os requisitos de eficiência energética e de qualidade térmica aplicáveis aos edifícios.

Aos imóveis que preenchem cumulativamente os referidos requisitos são aplicáveis os benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 45º do EBF, que maioritariamente se traduzem em isenções de IMI e IMT.⁶²

No que respeita ao IMI, estabelece a alínea a) que aos imóveis é aplicável a isenção de IMI por um período de 3 anos, a contar da conclusão das obras de reabilitação, podendo vir a ser renovado por mais 5 anos, a requerimento do proprietário, no caso dos imóveis se destinarem a arrendamento para habitação permanente ou a habitação própria e permanente. Como resulta do n.º 6, a prorrogação da isenção está dependente de deliberação da Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal.

Já em sede de IMT, a alínea b) prevê a isenção de IMT nas aquisições de imóveis destinados a intervenções de reabilitação, apenas no caso de as obras terem início no prazo de 3 anos a contar da data da aquisição.

Para além disso, dispõe a alínea c) que, o comprador do imóvel beneficiará igualmente da isenção de IMT aquando da primeira transmissão do imóvel reabilitado, se este se destinar em exclusivo a habitação própria e permanente localizada em ARU ou a arrendamento para habitação permanente.

⁶⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

⁶¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro.

⁶² Com exceção da alínea d) do mesmo artigo, que prevê um outro benefício fiscal, nomeadamente, a redução a metade de taxas pela avaliação do estado de conservação.

Importa, contudo, ter em atenção que, como determina o n.º 8, esta última isenção fica sem efeito se verificada, pelo menos, uma das seguintes situações:

- a) *“Aos imóveis for dado destino diferente daquele em que assentou o benefício, no prazo de seis anos a contar da data da transmissão;*
- b) *Os imóveis não forem afetos a habitação própria e permanente no prazo de seis meses a contar da data da transmissão;*
- c) *Os imóveis não forem objeto da celebração de um contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de um ano a contar da data da transmissão.”*

Caso se verifique alguma das situações supramencionadas, o sujeito passivo dispõe de 30 dias para solicitar à AT a respetiva liquidação do imposto (n.º 9 do artigo 45º).

Em termos procedimentais, o n.º 4 do mesmo artigo, determina que o reconhecimento da intervenção de reabilitação cabe, em regra, à Câmara Municipal ou, se for o caso, à entidade gestora da reabilitação urbana, devendo estas comunicar o reconhecimento ao serviço das finanças, no prazo máximo de 20 dias a contar da determinação do estado de conservação resultante das obras ou da emissão da respetiva certificação energética, se esta for posterior.

Os benefícios não prejudicam a liquidação e cobrança dos impostos, o que significa que os impostos são pagos a priori e só depois restituídos ao contribuinte, cabendo ao serviço das finanças a anulação das liquidações do imposto, no prazo de 15 dias a contar da comunicação do reconhecimento da intervenção de reabilitação (n.ºs 3 e 5).

Por fim, o n.º 7 do mencionado artigo 45º, estabelece que os benefícios fiscais previstos neste artigo não são cumuláveis com outros benefícios fiscais de idêntica natureza, não prejudicando, porém, a opção por outro mais favorável.

3.1.2. Em sede de IRS

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das várias categorias⁶³, depois de efetuadas as correspondentes deduções e

⁶³ Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E - Rendimentos de capitais; Categoria F - Rendimentos prediais; Categoria G - Incrementos patrimoniais; Categoria H - Pensões.

abatimentos (artigo 1º, n.º 1 do CIRS⁶⁴). O n.º 2 do mesmo artigo determina ainda que “os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.”

Como resulta da CRP, “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”⁶⁵

Os benefícios fiscais à reabilitação urbana em sede de IRS estão previstos no artigo 71º do EBF. Em concreto, o n.º 4 deste artigo, prevê que são dedutíveis à coleta 30% dos encargos suportados pelo proprietário relacionados com a reabilitação, até um limite de 500 euros. Mas, este benefício fiscal não se aplica à reabilitação de qualquer imóvel, apenas às duas situações previstas nas alíneas a) e b), nomeadamente, aos imóveis localizados em áreas de reabilitação urbana e recuperados nos termos das estratégias de reabilitação e ainda, aos imóveis arrendados passíveis de atualização faseada das rendas que sejam objeto de ações de reabilitação.

Para usufruir do benefício fiscal é necessário, ainda, que os encargos suportados pelo proprietário sejam devidamente comprovados e que previamente seja obtida uma certificação por parte do órgão de gestão da área de reabilitação ou da comissão arbitral municipal⁶⁶ (n.º 18 do artigo 71º do EBF).

Importa ainda referir que, muito recentemente, no âmbito do Pacote “Mais Habitação”, mais concretamente através da Lei n.º 56/2023⁶⁷, de 6 de outubro, foram revogados dois benefícios fiscais em sede de IRS⁶⁸, nomeadamente a taxa de 5% aplicável quer às mais-valias obtidas na primeira venda do imóvel após as obras de reabilitação, quer aos rendimentos prediais auferidos pelo proprietário, decorrentes do arrendamento de imóveis objeto de reabilitação urbana.

⁶⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro e republicado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

⁶⁵ Artigo 104º, n.º 1 da CRP.

⁶⁶ Compete a estas entidades remeter à administração tributária as certificações emitidas (n.º 19 do artigo 71º do EBF).

⁶⁷ Aprova medidas no âmbito da habitação e procede a diversas alterações legislativas.

⁶⁸ Estes benefícios encontravam-se previstos nos n.ºs 5 e 7 do artigo 71º do EBF, os quais foram revogados pelo artigo 28º da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro.

3.1.3. Em sede de IRC

O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), segundo o artigo 1º do CIRC⁶⁹, incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação pelos sujeitos passivos enumerados no artigo 2º do CIRC⁷⁰.

Com a entrada em vigor da referida Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, o EBF deixou de compreender benefícios em sede de IRC enquanto incentivo à reabilitação urbana.

Até então, o artigo 71º do EBF, no seu artigo 1º previa que *“Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional desde que constituídos entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 e pelo menos 75% dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas nas ARU.”* E, segundo o n.º 21 do mesmo artigo, este benefício, sob a modalidade de isenção, só era aplicado aos imóveis objeto de ações de reabilitação iniciadas após 1 de janeiro de 2008 e concluídas até 31 de dezembro de 2020.

3.1.4. Em sede de IVA

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto sobre o consumo que, incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, as aquisições intracomunitárias e as importações de bens (artigo 1º, n.º 1 do CIVA⁷¹).

Segundo o artigo 104º, n.º 4 da CRP, *“a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.”*

Em sede de IVA, os benefícios fiscais não se encontram previstos no EBF como os anteriores, mas sim no CIVA. Assim, este código estabelece na sua Lista I anexa os bens e

⁶⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro e republicado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

⁷⁰ “1 - São sujeitos passivos do IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS”.

⁷¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

serviços sujeitos a taxa reduzida que, segundo o artigo 18º, n.º 1, alínea a) do CIVA é de 6%. Do mesmo artigo, resulta ainda que os bens e serviços da lista II estão sujeitos à taxa de 13% (alínea b) e os restantes à taxa de 23% (alínea c).

Posto isto, temos em Portugal Continental três taxas: uma taxa normal de 23%, uma taxa intermédia de 13% e uma taxa reduzida de 6%. De referir que as taxas são diferentes nas Regiões Autónomas, pois, como prevê o n.º 3, as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira podem fixar taxas diminuídas do IVA aplicáveis às transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas nestas regiões. Assim, nos Açores, a taxa normal fixa-se nos 16%, a intermédia nos 9% e a reduzida nos 4%. Já na Madeira, a taxa normal é de 22%, a intermédia de 12% e a reduzida de 5%.

No que diz respeito aos benefícios fiscais que afetam a reabilitação urbana, a Lista I anexa ao CIVA estabelece um conjunto de empreitadas de reabilitação que beneficiam da taxa reduzida do IVA, nomeadamente as previstas nas verbas 2.23 e 2.24.

Atualmente, após as alterações introduzidas pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, a verba 2.23 prevista na Lista I anexa ao CIVA estabelece que podem beneficiar da taxa reduzida de IVA as *“empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.”*

Quanto à verba 2.24, beneficiam ainda da taxa reduzida de IVA as empreitadas de reabilitação de imóveis que, independentemente da localização, sejam contratadas diretamente para o Fundo Nacional de Reabilitação do Edificado pela sua sociedade gestora ou pelo Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, IP (IHRU, IP), bem como as que sejam realizadas no âmbito de regimes especiais de apoio financeiro ou fiscal à reabilitação de edifícios ou ao abrigo de programas apoiados financeiramente pelo IHRU, IP.

Capítulo IV – A Taxa Reduzida do IVA em Sede de Reabilitação Urbana

As condições e os requisitos que possibilitam beneficiar da aplicação da taxa reduzida do IVA, em sede de reabilitação urbana, previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, sofreram alterações significativas com a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, não tendo, contudo, decorrido tempo suficiente para se conseguir conhecer cabalmente os desafios e particularidades que possam decorrer da sua aplicação, pois a referida lei entrou em vigor apenas em outubro de 2023.

Por sua vez, o histórico sobre a aplicação da taxa reduzida de IVA em sede de reabilitação urbana, de acordo com as anteriores condições e requisitos, ficou marcado, ao longo dos últimos anos, por múltiplas dúvidas, diferenças de entendimento e conflitualidade entre sujeitos passivos, fiscalistas, Autoridade Tributária, municípios e outros agentes relevantes.

Assim, no presente capítulo iremos incidir o estudo sobre este benefício fiscal, sua evolução e respetivas problemáticas e especificidades associadas, nas suas diferentes versões, em ordem a retirarem-se lições e aprendizagens que possam contribuir para a:

- Análise comparativa e evolutiva do âmbito, objeto e requisitos do benefício fiscal em sede de IVA, antes e após a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023;
- Avaliação sobre se as circunstâncias que suscitaram as problemáticas ficaram ultrapassadas com as alterações introduzidas;
- Antecipação de eventuais problemas e desafios na aplicação das novas condições e requisitos tendo como referência as experiências passadas.

4.1. A “antiga” verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA

4.1.1. Âmbito, objeto e requisitos

Na redação anterior da verba 2.23 anexa ao CIVA beneficiavam da taxa reduzida do IVA a 6% as *“Empreitadas de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico, realizadas em imóveis ou em espaços públicos localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais,*

ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.”

Como se constata, a referida verba exige alguns requisitos para que a taxa reduzida de 6% possa ser aplicável, nomeadamente:

- tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico;
- realizada em imóveis localizados numa área de reabilitação urbana (ARU); ou no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

Estamos perante duas questões distintas que importa analisar.

A primeira diz respeito ao conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, tal como definido em diploma específico, o qual por sua vez assenta em dois conceitos distintos: o de empreitadas e o de reabilitação urbana.⁷²

O conceito de empreitada é aquele que consta no artigo 1207º do Código Civil, segundo o qual “*Empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço*”, entendendo-se por obra todo o trabalho de construção, reconstrução, ampliação, alteração, reparação, conservação, reabilitação, limpeza, restauro e demolição de bens imóveis⁷³.

Além disso, o cumprimento do requisito exige que a empreitada tenha como propósito a reabilitação urbana. A este respeito, suscita-se, desde logo, a dúvida sobre o que se entende por reabilitação urbana para efeitos de aplicação da taxa reduzida do IVA, pois quando se refere à concessão de benefícios fiscais, este conceito tem sido adotado de forma distinta entre os municípios⁷⁴.

Pese embora, os municípios possam, em matéria de benefícios municipais, adotar um conceito mais amplo ou mais restrito de reabilitação urbana, consoante os seus objetivos e a

⁷² FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *O IVA na Reabilitação Urbana*, Revista de Direito Administrativo, AAFDL, N.º 17, 2023, p. 23.

⁷³ Conforme as Informações Vinculativas n.º 8338, de 18/05/2015; 9650, de 09/12/2015; 12432, de 08/11/2017; 12772, de 05/02/2018; 13727, de 18/06/2018; 13892, de 28/06/2018; 13835, de 26/07/2018; 14610, de 28/12/2018 e 22521, de 11/01/2022.

⁷⁴ O conceito de reabilitação urbana para alguns municípios assume-se como um conceito amplo, como para os Municípios de Matosinhos e Leça da Palmeira. Para outros, é visto de uma forma mais restrita, como para o Município de Lisboa. A este respeito ver, FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *O IVA na Reabilitação Urbana*, *ob. cit.*, pp. 21 e 22.

sua estratégia, a verdade é que, no que toca ao benefício fiscal em sede de IVA, não gozam da mesma liberdade⁷⁵, porque o legislador remete especificamente para o conceito previsto no Regime Jurídico da Reabilitação Urbana⁷⁶. Esta é aliás a interpretação que consta em várias informações vinculativas prestadas pela Autoridade Tributária⁷⁷.

Como já referido no capítulo I, a respeito do conceito de reabilitação urbana, esta compreende obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição. Apesar, de a reabilitação urbana tradicionalmente traduzir-se na recuperação de edifícios, o regime da reabilitação urbana é, hoje, muito mais amplo do que isso, admitindo projetos de demolição de edifícios antigos e substituição por novos⁷⁸ e até projetos de construção nova⁷⁹.

O segundo requisito exigível é o da localização ou enquadramento da empreitada. Para cumprir o requisito a empreitada deve ser realizada em imóvel localizado numa ARU, isto é, em área delimitada pelo município que, em virtude da insuficiência, degradação ou obsolescência dos edifícios, das infraestruturas, dos equipamentos de utilização coletiva e dos espaços urbanos e verdes de utilização coletiva, exige uma intervenção integrada⁸⁰, ou realizada no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.

⁷⁵ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *ob. cit.*, p. 22.

⁷⁶ Nos termos da alínea j) do artigo 2º do RJRU a reabilitação urbana é “a forma de intervenção integrada sobre o tecido urbano existente, em que o património urbanístico e imobiliário é mantido, no todo ou em parte substancial, e modernizado através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verdes de utilização coletiva e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios.”

⁷⁷ Veja-se, a título exemplificativo, a Informação Vinculativa n.º 8338, de 18/05/2015, segundo a qual “Para que as empreitadas revistam a qualidade de “empreitadas de reabilitação urbana”, há que recorrer ao diploma específico respeitante a estas operações que é, atualmente, o Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, que estabelece o regime jurídico da reabilitação urbana.”

⁷⁸ Vide a Informação Vinculativa n.º 14610, de 28/12/2018 em que estavam em causa operações de construção e demolição parcial/total de estruturas existentes, em que a AT afirmou no ponto n.º 7 que “a reabilitação urbana abrange a demolição de estruturas”. Além disso, a conclusão de que a reabilitação urbana não afasta as obras de demolição e substituição por outros novos encontra justificação no artigo 51º do RJRU, quando se refere no n.º 3 a “obras de construção que visem a substituição de edifícios previamente existentes”.

⁷⁹ Isto decorre da Informação Vinculativa n.º 12772, de 05/02/2018 emitida pela AT, segundo a qual, “estando em causa uma empreitada de construção de uma moradia numa área de reabilitação urbana, é de aplicar a verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, desde que estejam cumpridos os requisitos do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro”. A jurisprudência arbitral também já confirmou que a construção nova de um edifício é qualificada como reabilitação urbana, conforme indicado na Decisão Arbitral do Processo n.º 404/2022-T, de 30/01/2023.

⁸⁰ Para maior desenvolvimento ver capítulo I.

4.1.2. Posição da AT e as Informações Vinculativas

Apesar de, aparentemente se tratar de um regime simples, assente apenas em dois requisitos, a prática tem revelado múltiplas dúvidas na sua aplicação a casos concretos e gerado diferenças de entendimentos. Essas divergências são sobretudo decorrentes da circunstância da Autoridade Tributária solicitar a verificação de condições adicionais para que se possa beneficiar da taxa reduzida do IVA em sede de reabilitação urbana.

Com efeito, neste ponto iremos apresentar entendimentos e interpretações que a AT, tem proferido ao longo do tempo, nem sempre uniformes, relacionados com a aplicação da taxa reduzida do IVA em sede de reabilitação urbana, tendo por referência informações vinculativas emitidas relativamente a casos concretos.

Nos últimos anos, foram vários os pedidos de informações vinculativas, efetuados pelos contribuintes, a solicitar à AT esclarecimentos sobre a aplicação da verba 2.23, na sua maioria, sobre se uma determinada empreitada, pela sua localização e características, podia ou não ser tributada à taxa reduzida do IVA.

Os primeiros pedidos de esclarecimento colocados à AT eram sobretudo de contribuintes que solicitavam a confirmação se o imóvel, sobre o qual iria recair a obra de reabilitação, se localizava numa zona ARU e, como tal, se enquadrava-se no preceito da Verba 2.23. A este respeito, a AT, embora, num momento inicial, proceda a essa confirmação⁸¹, vem posteriormente referir que cabe ao município, enquanto entidade competente para delimitar as ARU, atestar a localização da obra.⁸²

Posteriormente, as informações vinculativas passaram a incidir maioritariamente sobre dúvidas quanto à interpretação do conceito de “empreitada de reabilitação urbana”, e não tanto quanto à localização dos imóveis em ARU, ou seja, sobre se determinada obra ou intervenção reunia os critérios exigíveis.⁸³

⁸¹ Como resulta da Informação Vinculativa n.º 728, de 16/06/2010 em que, segundo a AT, “*As obras de reabilitação urbana [...] encontrar-se-ão enquadradas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, se o prédio estiver implantado nas áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais [...]*”, concluindo no caso concreto que “*encontrando-se o prédio dentro das zonas definidas, deve, ao valor da empreitada, acrescer IVA à taxa reduzida [...]*”.

⁸² Veja-se a Informação Vinculativa n.º 1478, de 04/01/2011 onde segundo a AT “[...] *cabe ao respetivo Município [...] e não à Administração Fiscal, delimitar as zonas de reabilitação urbana*”, “*peço que o sujeito passivo deve obter a informação, junto do Município acerca da possibilidade do imóvel em questão se encontrar, ou não, dentro de uma zona legalmente delimitada de reabilitação urbana*”.

⁸³ Foram colocadas dúvidas sobre se o benefício fiscal incidia sobre, por exemplo:

- a venda de eletrodomésticos, instalados em imóveis inseridos em ARU;

Portanto, nas primeiras informações vinculativas emitidas, a AT limita-se a reafirmar, em linha com o previsto na lei, que as empreitadas de reabilitação urbana podem usufruir da taxa reduzida do IVA, se o imóvel se localizar nas áreas de reabilitação urbana delimitadas nos termos legais⁸⁴. Reunidas estas condições deve, ao valor da empreitada, acrescer IVA à taxa reduzida. Nesta primeira fase, a AT não alude à necessidade de qualquer procedimento prévio adicional, nem exige declarações comprovativas.

Na prática, o entendimento era o de que, no momento da faturação, os empreiteiros tinham apenas de confirmar se o edifício estava ou não localizado numa ARU e se a empreitada obedecia à alínea j) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 307/2009.

Esta situação veio a ser, posteriormente, alterada quando a AT, por intermédio das informações vinculativas, passa a introduzir a obrigatoriedade de o sujeito passivo reunir prova suficiente para que a mesma, no âmbito das suas competências, consiga proceder à verificação do cumprimento dos requisitos previstos na verba 2.23.

Subsequentemente, de forma a densificar o que entende por “prova suficiente” veio, adicionar, de forma gradual e complementar, novas condições e exigências fazendo, conseqüentemente, depender a aplicabilidade da taxa reduzida do IVA, também, para além dos requisitos legais, da observância dessas exigências.

Em concreto, a AT começa apenas a exigir, enquanto elemento de prova, uma declaração do município de que o imóvel em questão se encontra numa zona legalmente delimitada de reabilitação urbana (conforme Informação Vinculativa n.º 8323, de 16/04/2015). Numa fase posterior, através da Informação Vinculativa n.º 12446, de 26/10/2017, vem explicar que esta declaração deve revestir a forma de Certidão, emitida pela Câmara Municipal, e compreender uma planta que demonstre que o imóvel em causa se encontra localizado numa área de reabilitação urbana⁸⁵.

Relativamente à certidão que atesta a localização do imóvel, a AT vem através das várias informações vinculativas emitidas em 2018, esclarecer que “*Apesar da verba 2.23 da*

-
- a substituição de caixilharias e estores (aquisição de material e instalação) em imóveis inseridos em ARU;
 - aquisição de móveis e de eletrodomésticos de encastre e respetiva instalação;
 - subempreitadas.

⁸⁴ Veja-se, a este respeito as Informações Vinculativas n.º 728, de 16/06/2010; 8338, de 18/05/2015; 9650, de 09/12/2015 e 10048, de 21/03/2016.

⁸⁵ Em concreto, a Informação Vinculativa n.º 12446, de 26/10/2017, prevê, no ponto 9, que “*A comprovação, através de planta emitida pelo respetivo Município, de que o imóvel em causa se encontra localizado numa área legalmente delimitada para reabilitação urbana, permite que as obras nela efetuadas poderão beneficiar da aplicação da taxa reduzida de IVA [...]*”.

*Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial, além da verificação das condições nelas constantes, é conveniente que o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo município, que comprove a localização do imóvel numa área delimitada de reabilitação urbana”.*⁸⁶

Para além da certidão referida, a AT veio exigir elementos adicionais que comprovem que a obra se encontra em conformidade com as disposições do Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro, mais concretamente, que a mesma se enquadra no conceito de reabilitação urbana previsto na alínea j), do artigo 2º do referido Decreto-Lei.

No que diz respeito a estas certificações municipais, é relevante dizer que não há uma consistência a nível nacional na sua emissão, havendo Câmaras Municipais que emitem essa declaração comprovativa dos requisitos e outras que não⁸⁷.

Em 2018, na conclusão da Informação Vinculativa n.º 14610, de 28/12/2018, a AT afirmou que *“Para as intervenções a efetuar no imóvel, possam ter enquadramento na verba 2.23 do CIVA e, conseqüentemente beneficiar da taxa reduzida de IVA, torna-se necessário que, cumulativamente: a) se verifique a execução de uma empreitada [...]; b) seja considerada pela Câmara Municipal, uma obra, efetuada no âmbito do DL n.º 307/2009, e o imóvel esteja situado numa área de reabilitação urbana; c) o sujeito passivo seja possuidor de um documento, emitido pelo respetivo município, que comprove a localização do imóvel numa área de reabilitação urbana, bem como a obra ser enquadrada no âmbito do referido Decreto-lei”.*

Numa outra interpretação, a AT acrescentou outro requisito não especificado na verba, a exigência de licenciamento ou comunicação prévia, conforme resulta da Informação Vinculativa n.º 12432 de 08/11/2017, *“[...] importa verificar se as intervenções efetuadas, são devidamente comunicadas e aprovadas pela respetiva Câmara Municipal [...]”.* No mesmo sentido, ainda a Informação Vinculativa n.º 13892, de 28/06/2018, nos termos da qual *“Tal operação só é passível de enquadramento na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, quando a sua execução for precedida de licenciamento e/ou admissão de comunicação prévia [...]”.*

⁸⁶ Isto resulta das Informações Vinculativas n.º 12772, de 05/02/2018; 13536, de 07/06/2018; 13835, de 26/07/2018; 13957, de 03/08/2018 e 14610, de 28/12/2018.

⁸⁷ Conforme resulta do esclarecimento de Anabela Santos na reunião livre da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) de 14 de setembro de 2022, disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=iqLq04hyHCc&ab_channel=OrdemdosContabilistasCertificados

Por fim, para além dos requisitos que constam na verba 2.23, a AT, veio nas informações vinculativas mais recentes⁸⁸, fazer exigência da aprovação da ORU, esclarecendo que apenas estão em causa empreitadas de reabilitação urbana se as mesmas forem realizadas no quadro de uma operação de reabilitação urbana aprovada. Considera que *“A localização do prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição bastante para afirmar que as operações sobre ele efetuadas se subsumem no conceito de reabilitação urbana e, conseqüentemente, possa beneficiar da taxa reduzida de IVA”* e que só quando a *“Câmara Municipal esteja em condições de certificar e certifique que, nos termos do citado diploma legal, o projeto em referência: a. se integra numa área de reabilitação urbana; e b. consubstancia uma operação de reabilitação urbana, ser-lhe-á, verificados que sejam os restantes condicionalismos (nomeadamente tratar-se de empreitada), aplicável a taxa reduzida do imposto”* (conforme Informação Vinculativa n.º 22521, de 11/01/2022).

Em concordância com o entendimento da Autoridade Tributária de que a reabilitação urbana depende não apenas da localização numa ARU, mas que nessa tenha sido aprovada uma ORU, Anabela Santos⁸⁹, nas reuniões livres da OCC⁹⁰, vem esclarecer que não é pelo facto do imóvel se situar numa ARU que se pode aplicar a verba 2.23 do CIVA, para além disso, tem de existir naquela ARU aprovada uma ORU. Ou seja, se a ORU não estiver aprovada, não pode ser aplicada a taxa reduzida de IVA. Já, em sentido contrário, defende FERNANDA PAULA OLIVEIRA que *“não é exigido que a ARU tenha já ORU aprovada para que a intervenção possa tirar partido da verba 2.23 do Anexo I do CIVA”*⁹¹.

A respeito da aparente contradição entre as diferentes informações vinculativas no que se refere à exigência de ORU aprovada, a AT veio recentemente⁹² esclarecer que a evolução do seu entendimento é uma decorrência das alterações introduzidas pela Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto, aos artigos 7º e 15º do RJRU, através das quais a aprovação da ARU e da ORU deixou de ser obrigatoriamente concomitante, permitindo que a ORU seja

⁸⁸ Veja-se as Informações Vinculativas n.º 22521, de 11/01/2022; 25085, de 30/11/2023; 25126, de 12/12/2023 e 25493, de 19/12/2023.

⁸⁹ Consultora da Ordem dos Contabilistas Certificados.

⁹⁰ Veja-se as reuniões livre de 16 de novembro de 2022, 12 de julho de 2023 e 6 de setembro de 2023, disponível em: <https://www.youtube.com/@OrdemTOC>.

⁹¹ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *O IVA na Reabilitação Urbana*, Revista de Direito Administrativo, AAFDL, N.º 17, 2023, p. 23. Para mais desenvolvimentos, vide FERNANDA PAULA OLIVEIRA/DULCE LOPES, *Reabilitação Urbana em ARUs sem ORUs*, Questões Atuais de Direito Local, N.º 13, AEDRL, 2017.

⁹² Vide a Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 517/2023-T, de 12/12/2023.

aprovada subsequentemente à ARU, podendo esta última caducar se, no prazo de três anos, não for aprovada a correspondente operação de reabilitação urbana.

Paralelamente, a AT vem acrescentar a obrigatoriedade de as faturas emitidas ao dono da obra terem de fazer alusão à verba 2.23, devendo das mesmas constar os seguintes elementos, enquanto fundamentação para a aplicação da taxa reduzida de IVA⁹³:

- a área de reabilitação urbana onde se localiza o imóvel;
- referência ao contrato de empreitada.

Feita a exposição das várias posições da AT emitidas nas informações vinculativas, conclui-se que muitas daquelas exigências não constam da verba 2.23, conforme reconhece a própria AT⁹⁴. Logo, ao introduzir sucessivamente requisitos que não decorrem da letra da lei, está a gerar incertezas e insegurança nos promotores, desincentivando-os de realizar projetos de reabilitação urbana. E, na opinião de Manuel Reis Campos⁹⁵, o mercado imobiliário e os investidores dependem da estabilidade deste incentivo financeiro para investirem em zonas degradadas⁹⁶. Defende, assim, que *“é necessário promover a estabilidade e a competitividade fiscais, eliminando-se entendimentos contrários à lei, [...] sob pena de ficar comprometida a tendência de crescimento do investimento na reabilitação urbana e na habitação, com prejuízos para o desenvolvimento económico e social das nossas cidades e do país”*⁹⁷.

A introdução destas novas exigências, enquanto condição para beneficiar da taxa reduzida do IVA, não se demonstra pacífica, o que tem originado diferenças de entendimento e conflitualidade entre a AT e os sujeitos passivos, conforme iremos demonstrar no ponto seguinte.

⁹³ Veja-se, por exemplo, as Informações Vinculativas n.º 8323, de 16/04/2015; 9650, de 9/12/2015 e 13727, 18/06/2018.

⁹⁴ *“Apesar da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA não exigir qualquer formalismo especial, além da verificação das condições nelas constantes [...]”*, conforme resulta das várias Informações Vinculativas de 2018.

⁹⁵ Presidente da Confederação Portuguesa da Construção e do Imobiliário (CPCI) e da Associação dos Industriais da Construção Civil e Obras Públicas (AICCOPN).

⁹⁶ MANUEL REIS CAMPOS, *Fiscalidade na Reabilitação Urbana necessita de estabilidade e não de incerteza*, Jornal Público, Imobiliário, 2023.

⁹⁷ MANUEL REIS CAMPOS, *ob. cit.*

4.1.3. Análise de Decisões do Tribunal Arbitral

A aplicação da verba 2.23 do CIVA às empreitadas de reabilitação urbana tem contribuído para o aumento dos litígios entre os sujeitos passivos e a Autoridade Tributária. Perante esse cenário contencioso, o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), enquanto entidade competente, pronunciou-se várias vezes, por um lado, sobre a interpretação que a AT faz do conceito de empreitada de reabilitação urbana, por ventura mais restrito, e por outro sobre a exigência de novos requisitos que a AT veio introduzindo.

Nos últimos anos, várias decisões arbitrais foram proferidas sobre esta matéria. Assim, importa analisar algumas, começando pela proferida no Processo n.º 137/2022-T⁹⁸, de 22/07/2022, em que o CAAD pronunciou-se sobre a interpretação da verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA e os requisitos que devem ser considerados para a aplicação da taxa reduzida de IVA.

No âmbito deste processo, as requerentes, sócias únicas da sociedade C, pediram a anulação dos atos tributários de autoliquidação de IVA efetuados pela C, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e ainda da decisão de indeferimento da reclamação graciosa. Argumentavam estas que a empreitada de reabilitação e conservação do edifício reunia as condições legais para que fosse liquidado IVA à taxa reduzida de 6%, uma vez que, *“a aplicabilidade da taxa reduzida de 6% prevista na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA depende somente de (i) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, sendo o conceito de reabilitação urbana relevante para o efeito o que consta do artigo 2.º, n.º 1, alínea j), do RJRU, (ii) realizada em imóvel(is) (iii) localizado(s) numa ARU delimitada nos termos legais”*.

A controvérsia residiu na divergência entre a posição das requerentes e a requerida AT que condicionava a aplicação da verba 2.23 ao cumprimento das seguintes condições:

“a) Enquadramento da obra na definição de reabilitação urbana, prevista na alínea j) do artigo 2.º do RJRU;

b) Imóvel, alvo de intervenção, localizar-se em zona legalmente delimitada como área de reabilitação urbana;

98

Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=verba+2.23&s_artigos=&s_texto=&id=6561

c) *Comunicação prévia e respetiva aprovação de licenciamento pelo município ou entidade gestora;*

d) *Os serviços prestados tenham a natureza de empreitadas “gerais”, não abrangendo os meros fornecimentos de bens e aquisição de materiais nem a aquisição de outros serviços não abrangidos pelo contrato de empreitada geral;*

e) *A fatura deve indicar o dono da obra e a área de reabilitação urbana onde se localiza e segundo n.º 5 do artigo 36º do CIVA, devem conter a denominação usual dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável.”*

Assim sendo, cumpria ao CAAD decidir se a referida empreitada reunia ou não as condições para beneficiar da taxa reduzida de IVA. Este entendeu que eram dois os requisitos necessários para se aplicar a taxa reduzida de IVA de 6%: “i) *Tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico.* ii) *A empreitada de reabilitação urbana, localizar-se em área de reabilitação urbana (...) delimitadas nos termos legais.*” Relativamente ao primeiro requisito, uma vez que a noção ampla de reabilitação urbana abrange diversas intervenções e C celebrou um contrato de empreitada relativo a obras de alteração no interior do edifício e conservação da fachada, concluiu o CAAD que “*este contrato não pode deixar de ser qualificado como uma empreitada de reabilitação urbana*”, afirmando ainda que “*Não subsiste, qualquer dúvida de que o edifício está localizado em área de reabilitação urbana delimitada nos termos legais, estando por isso verificado o segundo segmento da verba 2.23*”.

Quanto à interpretação da AT, de que a aplicação da verba 2.23 do CIVA está ainda sujeita a outros requisitos, como a comunicação prévia e respetiva aprovação de licenciamento pelo município ou entidade gestora, o CAAD mostrou a sua discordância, afirmando que “[...] *a alegação da Requerida AT não pode deixar de se considerar como uma inferência ou uma dedução, que não está suportada no texto da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.*” Além disso, refere que, não tendo o legislador previsto essa obrigação na verba 2.23 porque não quis e, não tendo tal hipótese base legal, a alegação da

requerida AT não podia proceder. Esta posição foi reiterada no Processo n.º 603/2022-T⁹⁹, de 08/05/2023.

Posto isto, decidiu o Tribunal Arbitral declarar ilegais e anular os atos de autoliquidação de IVA, bem como os despachos de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa, determinando a restituição da prestação tributária indevidamente paga a título de IVA.

Feita esta análise, constata-se que a decisão arbitral proferida no âmbito deste processo é bastante relevante, pois veio esclarecer que a interpretação da AT de exigir requisitos adicionais não previstos na lei não é procedente, bastando apenas a observância dos dois requisitos legais para as empreitadas de reabilitação urbana beneficiarem da taxa reduzida do IVA.

Contudo, posteriormente, o CAAD parece ter uma posição aparentemente distinta, pelo menos quando esteja em causa construção de novo edificado, em que, contrariamente ao caso anterior, vem exigir que a empreitada deve, para além de cumprir os requisitos da lei, estar enquadrada no âmbito de operações de reabilitação urbana aprovadas, enquanto condição indispensável para beneficiar da taxa reduzida do IVA, conforme resulta da decisão arbitral proferida no Processo n.º 404/2022-T¹⁰⁰, de 30/01/2023. Com esta decisão, o CAAD vem dar razão à AT da necessidade de o sujeito passivo se munir de elementos de prova adicionais, contrariamente ao verificado no caso anterior.

Assim, no caso em concreto, a requerente A celebrou com B um contrato de empreitada relativo à construção de um edifício num terreno para construção localizado na ARU de Lisboa. Tendo a mesma autoliquidado o IVA à taxa normal de 23%, veio na reclamação graciosa contestar as referidas liquidações, defendendo que deveria ter sido aplicada aquela empreitada a taxa reduzida de 6%. Segundo a mesma, sendo a construção nova suscetível de ser subsumível no conceito de reabilitação urbana, estando o imóvel

⁹⁹ Neste processo, estava em causa saber se as obras de conclusão de um prédio se enquadravam ou não na verba 2.23 e, portanto, se estavam sujeitas à taxa reduzida de 6% ou à taxa normal de 23%. Segundo o CAAD, uma vez que a aplicação daquela verba dependia apenas de: i) tratar-se de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico e ii) localizar-se essa empreitada em ARU, ambos os requisitos estavam cumpridos, concluindo aquele por dar razão ao sujeito passivo e, por isso, aquelas obras de conclusão enquadravam-se na referida verba e beneficiavam da taxa reduzida de 6%. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=verba+2.23&s_artigos=&s_texto=&id=7127

¹⁰⁰

Disponível

em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=reabilita%C3%A7%C3%A3o+urbana&s_artigos=&s_texto=&id=6849

inserido em ARU e tendo contratado com um empreiteiro geral, estavam preenchidos os requisitos previstos na verba 2.23 do CIVA.

A AT, por sua vez, argumentou que *“A reabilitação urbana, contempla necessariamente a construção de um edifício num prédio urbano devoluto ou construção após demolição integral de uma construção preexistente”*, excluindo daquela verba a construção de um edifício totalmente novo. Além disso, uma vez que, *“não foi apresentado pela reclamante projeto de reabilitação urbana, que permite o controlo prévio e eventual aprovação por parte do Município de Lisboa”* e *“a localização de um prédio em área de reabilitação urbana não constitui, por si só, condição suficiente para o enquadramento no conceito de reabilitação urbana, sendo esta certificação da competência da Câmara Municipal”*, concluiu pelo indeferimento da reclamação graciosa com o fundamento de que a requerente *“Não carregou para os autos elementos que permitam sustentar as suas alegações, nomeadamente projeto de reabilitação urbana e/ou parecer prévio da Câmara Municipal e outros documentos relevantes para a certificação da empreitada de forma a atestar o seu enquadramento no conceito de reabilitação urbana.”*

Perante isto, veio a requerente no pedido de constituição do Tribunal Arbitral pedir a anulação das liquidações de IVA e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, bem como o reembolso do montante que entende ter pago em excesso. Respondendo à AT, a requerente veio dizer que o conceito de reabilitação urbana não se limitava exclusivamente à reabilitação do edificado existente, e nessa medida as operações de reabilitação urbana incluíam novas edificações em áreas vazias ou devolutas.

Nesse contexto, competia ao Tribunal Arbitral decidir sobre o âmbito de aplicação da verba 2.23 do CIVA e se a taxa reduzida do IVA era aplicável à construção nova realizada num terreno para construção localizado na ARU de Lisboa.

Relativamente ao argumento da AT de que a construção nova não se enquadra no conceito de reabilitação urbana, o CAAD entendeu que não resulta da definição prevista na alínea j) do artigo 2º do RJRU que a construção de novos edifícios esteja excluída do conceito de reabilitação urbana, pelo que *“é de considerar errado o primeiro fundamento invocado na decisão da reclamação graciosa”*.

No entanto, relativamente aos outros argumentos da AT, veio o CAAD afirmar que a *“característica da «reabilitação urbana» consubstanciar uma «intervenção integrada sobre o tecido urbano existente» obstará a que possa ser enquadrada em tal conceito*

qualquer construção de edifício novo não inserida num «conjunto articulado de intervenções visando, de forma integrada, a reabilitação urbana de uma determinada área», isto é, que não se integre numa «operação de reabilitação urbana»”. E, portanto, considerou que *“tem razão a Autoridade Tributária ao defender que o mero licenciamento de uma construção através de empreitada em local inserido numa área de reabilitação urbana, sem que haja a prévia aprovação de uma operação de reabilitação que o enquadre, não permite qualificar uma empreitada como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23 referida.”* É, precisamente neste ponto que se verifica uma aparente contradição com o Processo n.º 137/2022-T, na medida em que vem exigir, pelo menos nos casos de construção nova, um requisito adicional de prova. Desta decisão fica, a dúvida se este entendimento do CAAD é ou não extensível aos demais tipos de obra de reabilitação urbana, e não só quando estamos perante construção nova, ou seja, se é sempre exigível a aprovação da operação de reabilitação urbana.

Contudo, o CAAD veio a constatar que *“no caso em apreço foi aprovada a operação de reabilitação urbana correspondente”* e que *“não há qualquer razão para crer que o licenciamento não foi efetuado no seu âmbito, de acordo com a «Estratégia de Reabilitação de Lisboa 2011/2014» a que corresponde a respetiva «Operação de Reabilitação Urbana Simples»*”.

Posto isto, concluiu que *“estando a construção do imóvel efetuada em consonância com a estratégia de reabilitação de Lisboa e no âmbito da respetiva operação de reabilitação urbana, a decisão da reclamação graciosa enferma de vício por erro sobre os pressupostos de facto e de direito sobre a interpretação da verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA”*. Decidiu então pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, anulando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa bem como as autoliquidações de IVA na parte em que excederam, condenando a AT no reembolso da quantia paga em excesso e dos juros indemnizatórios.

Recentemente, e na mesma linha, no Processo n.º 3/2023-T¹⁰¹, de 31/07/2023, estava em causa saber se a verba 2.23 era aplicável à construção de um conjunto de moradias novas localizadas em área de reabilitação urbana e se a par daquela localização, se exigia a

¹⁰¹ Neste processo, estávamos perante um contrato de empreitada para execução de obra tendente à construção de um conjunto de moradias, localizada em ARU delimitada pelo município de Lisboa. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=reabilita%C3%A7%C3%A3o+urbana&s_artigos=&s_texto=&id=7274

aprovação de uma operação de reabilitação urbana, que enquadrasse a referida construção. O CAAD sustentou que *“só há reabilitação urbana, na aceção do RJRU quando, a par de delimitação da área de reabilitação urbana, o município proceda, igualmente, à programação estratégica das atividades a realizar naquela zona, através da aprovação da operação de reabilitação urbana”*. Noutras palavras, defende a aprovação da ORU como um dos requisitos necessários para qualificar aquela empreitada como de reabilitação urbana, posição já estabelecida no Processo n.º 404/2022-T.

Posteriormente, essa posição é reforçada no Processo n.º 93/2023-T¹⁰² de 14/08/2023, mas agora relativamente a um contrato de empreitada que tinha por objeto *“a execução de todos os trabalhos necessários e complementares a execução integral da empreitada de demolição de pré-existências e construção do referido edifício”*. Também nesta situação o CAAD vem no sumário da decisão referir que *“Não se encontrando aprovada, para uma determinada “Área de Reabilitação Urbana” uma “Operação de Reabilitação Urbana,” [...] uma empreitada de obra sobre prédio localizado dentro dessa área não pode ser qualificada como “empreitada de reabilitação urbana”, para efeitos de aplicação da verba 2.23 da Lista I do Código do IVA, pois não existe uma situação legal de “reabilitação urbana””*.

Desta decisão deduz-se que afinal o requisito em causa não é só aplicável à construção nova, em local sem qualquer construção, mas também quando esteja em causa a demolição de prédio antigo e construção de novo, ficando ainda por saber se, também, nos demais tipos de intervenção é obrigatório a aprovação de uma operação de reabilitação urbana.

Muito recentemente, em 12/12/2023, o CAAD, no âmbito do Processo n.º 517/2023-T¹⁰³, vem mais uma vez a respeito da construção de um edifício novo, a construir em local em que não existia qualquer construção, fazer exigência da aprovação das operações de

¹⁰² No caso, a requerente celebrou um contrato de empreitada que tinha por objeto *“a execução de todos os trabalhos necessários e complementares a execução integral da empreitada de demolição de pré-existências e construção do referido edifício”*. Enquanto a requerente alegava que a obra por se localizar em ARU e ser uma obra de reabilitação urbana beneficiava da taxa reduzida de IVA a 6%, a requerida AT exigia a aprovação de uma ORU para aquela ser considerada de reabilitação urbana e, conseqüentemente, beneficiar da taxa reduzida. Perante esta divergência, consistia ao CAAD decidir se a empreitada podia ser considerada uma empreitada de reabilitação urbana. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=reabilita%C3%A7%C3%A3o+urbana&s_artigos=&s_texto=&id=7333

¹⁰³ Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=reabilita%C3%A7%C3%A3o+urbana&s_artigos=&s_texto=&id=7392.

reabilitação urbana, para se beneficiar da taxa reduzida do IVA. Segundo este, “*não tendo sido aprovada qualquer «operação de reabilitação urbana» para o local em que foi construído o prédio, é de concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão ao recusar a aplicação da taxa reduzida prevista na verba 2.23. da Lista I anexa ao CIVA*”.

No que diz respeito a esta decisão, é de referir que, nem ao nível do coletivo de árbitros se reuniu consenso, tendo sido proferido um voto de vencido. Na declaração de voto de vencida junta à decisão, CLOTILDE PALMA afirma que não concorda com o sentido da decisão proferida, pelos seguintes motivos: “*a) O RJRU contempla um conceito amplo de reabilitação urbana, prevendo expressamente a concessão de benefícios fiscais; b) O conceito de reabilitação urbana constante da verba 2.23 da Lista I anexa ao Código do IVA, à data dos factos, acolhe tal conceito amplo de reabilitação urbana, abrangendo, nomeadamente, construção nova e casos de existência de ARU sem ORU; c) São dados como provados na situação controvertida o facto de a construção se inserir em área de recuperação urbana aprovada e de a Câmara Municipal de Gaia, ter reconhecido expressamente, em documento emitido para o efeito, que “... as obras a realizar, constituem uma operação de reabilitação urbana, ao abrigo do disposto na al. j) do art.º 2.º do Regime Jurídico de Reabilitação Urbana.”*”

Em suma, como observamos, não há um consenso quanto aos requisitos necessários para a aplicação da taxa reduzida de IVA, verificando-se avanços e aparentes recuos nas decisões. Essas divergências na jurisprudência arbitral geram incertezas para os contribuintes. Deste modo, é necessária uma maior clareza quanto à interpretação da verba 2.23 de forma a diminuir estes conflitos entre os sujeitos passivos e a AT e proporcionar uma maior segurança jurídica aos contribuintes, que são os mais afetados. Esta circunstância prejudica gravemente o propósito e os objetivos que estiveram na base da criação do benefício fiscal, desincentivando a reabilitação urbana.

4.2. A nova verba 2.23 do CIVA com o Pacote Mais Habitação

4.2.1. Âmbito, objeto e requisitos

No âmbito do Pacote Mais Habitação, surgiram critérios mais apertados no acesso ao benefício fiscal em sede de IVA. De facto, com a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023¹⁰⁴,

¹⁰⁴ Entrou em vigor no dia 7 de outubro de 2023.

de 6 de outubro, a nova redação da verba 2.23 prevê que são tributados à taxa reduzida de 6%, *“As empreitadas de reabilitação de edifícios e as empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, localizados em áreas de reabilitação urbana (áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística, zonas de intervenção das sociedades de reabilitação urbana e outras) delimitadas nos termos legais, ou realizadas no âmbito de operações de requalificação e reabilitação de reconhecido interesse público nacional.”*

Perante esta nova redação da verba, a taxa reduzida de IVA aplica-se a empreitadas de reabilitação de edifícios e empreitadas de construção ou reabilitação de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública, ambas realizadas em imóveis localizados em ARU.

Ou seja, com a nova redação, o benefício fiscal passa a incidir sobre empreitadas de reabilitação de edifícios em vez de empreitadas de reabilitação urbana, como no regime anterior. Esta é aliás a principal alteração que se verifica com a introdução da nova redação da verba 2.23.

Embora a nova verba 2.23 tenha introduzido o conceito de reabilitação de edifícios e abolido o conceito de reabilitação urbana, a verdade é que não o define, nem remete para qualquer diploma legal para o efeito, criando dúvidas sobre o seu âmbito de aplicação.

A partir daqui, suscita-se a questão sobre o que se entende por reabilitação de edifícios, se o edifício tem de manter-se ou se pode ser demolido e reconstruído. Questiona-se, assim, qual conceito deve ser aplicado para este efeito, uma vez que a remissão para o diploma específico da reabilitação urbana, o RJRU, que estava presente na redação anterior, caiu. Encontrando-se este conceito previsto em mais do que um diploma, há a dúvida se deve ser o previsto no RJRU ou o que resulta do Decreto-Lei n.º 95/2019¹⁰⁵, de 18 de julho.

De acordo com a alínea i) do artigo 2º do RJRU, entende-se por reabilitação de edifícios *“a forma de intervenção destinada a conferir adequadas características de desempenho e de segurança funcional, estrutural e construtiva a um ou a vários edifícios, às construções funcionalmente adjacentes incorporadas no seu logradouro, bem como às frações eventualmente integradas nesse edifício, ou a conceder-lhes novas aptidões funcionais, determinadas em função das opções de reabilitação urbana prosseguidas, com*

¹⁰⁵ Estabelece o regime aplicável às operações de reabilitação de edifícios ou de frações autónomas. Visa a reabilitação de edifícios existentes, independentemente de estarem localizados ou não em ARU.

vista a permitir novos usos ou o mesmo uso com padrões de desempenho mais elevados, podendo compreender uma ou mais operações urbanísticas.”

Já o Decreto-Lei n.º 95/2019, prevê no artigo 3º, alínea a), que são operações de reabilitação “*as intervenções de reabilitação realizadas em edifícios ou frações autónomas que consistam nas seguintes operações urbanísticas, conforme definição prevista no Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro, na sua redação atual: i) Obras de alteração; ii) Obras de reconstrução ou de ampliação, na medida em que sejam condicionadas por circunstâncias preexistentes que impossibilitem o cumprimento da legislação técnica aplicável.”*

Embora ambos os diplomas utilizem o conceito de reabilitação de edifícios e concorram para a reabilitação urbana, segundo FERNANDA PAULA OLIVEIRA, estes não coincidem, uma vez que o conceito do segundo diploma é mais restrito do que aquele que consta no RJRU¹⁰⁶. Deste modo, a intervenção num edifício pode ser considerada reabilitação de edifícios para efeitos do Decreto-Lei n.º 95/2019 e não o ser, para efeitos do Decreto-Lei n.º 307/2009.

Perante as dúvidas sobre a que se refere o legislador na nova redação da verba, a AT publicou, recentemente, o Ofício Circulado n.º 25003¹⁰⁷, de 30/10/2023, fornecendo instruções sobre a aplicação da taxa reduzida de IVA. No que se refere à verba 2.23, este ofício esclarece os conceitos de reabilitação de edifícios e de equipamentos de utilização coletiva de natureza pública. Assim, quando o legislador se refere a “empregadas de reabilitação de edifícios”, no entender da AT, o conceito de reabilitação de edifícios aplicável é o previsto na alínea i) do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 307/2009, excluindo do seu âmbito operações de construção de edifícios novos.

Além disso, o ofício pronuncia-se, também, sobre a norma transitória em matéria fiscal prevista no n.º 9 do artigo 50º da Lei n.º 56/2023, segundo a qual a nova redação conferida à verba 2.23 não se aplica aos:

¹⁰⁶ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Direito do Urbanismo. Do planeamento à gestão*, 4ª edição, AEDREL, 2021, pp. 496 e 495.

¹⁰⁷

Disponível

em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_25003_2023.pdf

“a) Pedidos de licenciamento, de comunicação prévia ou pedido de informação prévia respeitantes a operações urbanísticas submetidos junto da câmara municipal territorialmente competente antes da data da entrada em vigor da presente lei;

b) Pedidos de licenciamento ou de comunicação prévia submetidas junto da câmara municipal territorialmente competente após a entrada em vigor da presente lei, desde que submetidas ao abrigo de uma informação prévia favorável em vigor.”

Ou seja, esta norma transitória isenta os casos anteriores da mudança, aos quais serão aplicados a redação anterior da verba 2.23.

4.2.2. Alterações introduzidas com a nova verba 2.23 anexa ao CIVA

A principal alteração introduzida na nova verba 2.23, foi a alteração de paradigma quanto ao objeto do benefício fiscal, que passa a assentar na reabilitação de edifícios, em detrimento da reabilitação urbana. Para melhor conhecer a profundidade e impacto das alterações torna-se relevante fazer uma contraposição entre o conceito de reabilitação urbana, presente na redação anterior, e o conceito de reabilitação de edifícios, previsto na nova redação. Embora ambos os conceitos estejam relacionados, referem-se a diferentes escalas de intervenção.

É importante recordar que o conceito de reabilitação urbana é um conceito amplo e, como já afirmado ao longo desta dissertação, a reabilitação urbana resultante do RJRU vai além da recuperação de edifícios degradados. O objetivo desta é a regeneração do tecido urbano da cidade, exigindo a coordenação das diversas políticas públicas. Nesta medida, o objeto da reabilitação urbana não são apenas os edifícios ou centros históricos, mas sim a cidade como um todo. Na redação anterior da verba 2.23, que remetia para a definição de reabilitação urbana do RJRU, admitia-se todo um conjunto de intervenções, incluindo obras de reabilitação no edificado existente, mas também obras de demolição ou construção nova de edifícios.

Por sua vez, a reabilitação de edifícios, mostra-se um conceito mais restrito, concentrando-se exclusivamente na intervenção no edificado, com o objetivo de renovar e modernizar os edifícios, prolongar a sua vida e melhorar as suas funcionalidades. O conceito de reabilitação de edifícios, que nos interessa para este efeito é o previsto no RJRU. Segundo a definição da alínea i) do artigo 2º, a reabilitação de edifícios, ao compreender uma ou mais operações urbanísticas, significa, para FERNANDA PAULA OLIVEIRA, que *“o legislador*

admite intervenções menos intensas e intervenções mais profundas, desde reconstruções na sequência de demolição total da edificação até novos edifícios destinados a substituir outros anteriormente existentes”¹⁰⁸.

No entanto, se FERNANDA PAULA OLIVEIRA, considera que a reabilitação de edifícios abrange “*construções novas destinadas a substituir edifícios obsoletos e desadequados dos atuais*”¹⁰⁹, este não é o entendimento que se pode retirar da nova verba, que exclui operações de construção de edifícios novos, conforme é esclarecido no mencionado Ofício Circulado n.º 25003.

Desta forma, a reabilitação urbana é mais abrangente do que a reabilitação de edifícios, pois inclui “*obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição de edifícios*”,¹¹⁰ sendo a reabilitação de edifícios apenas uma componente importante da reabilitação urbana.

Assim, se na redação anterior da verba, usufruíamos de um conceito amplo de reabilitação urbana, onde a demolição para reconstrução como a construção nova, desde que consideradas enquadradas no contexto de reabilitação urbana, beneficiavam da taxa reduzida de 6%, com a nova redação, essas obras estão agora sujeitas à taxa normal de 23%. Isso implica que, numa mesma área, um imóvel reabilitado beneficia da taxa de IVA a 6%, enquanto um imóvel novo é tributado à taxa normal de 23%.

Nessa medida, a alteração na redação da verba 2.23, ao limitar o benefício fiscal aos edifícios existentes, diminuiu o nível de incentivo para a requalificação de zonas degradadas das cidades.

A alteração de conceitos da verba 2.23 e, conseqüentemente, do âmbito do benefício fiscal, agora mais restrito, não foi muito bem aceite entre os especialistas na matéria. Numa conferência realizada no dia 7 de março de 2023¹¹¹, após o conhecimento da proposta do Governo de alteração à verba, foram apresentadas várias críticas e fragilidades às alterações propostas. Segundo a fiscalista e professora universitária, CLOTILDE PALMA, “Ao

¹⁰⁸ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Como articular os conceitos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana e o Regime Aplicável à Reabilitação de Edifícios ou Frações Autónomas?* Questões Atuais de Direito Local, N.º 25, 2020, p.119.

¹⁰⁹ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *O IVA na Reabilitação Urbana*, Revista de Direito Administrativo, AAFDL, N.º 17, 2023, p.25.

¹¹⁰ Conforme resulta da definição prevista na alínea j) do artigo 2º do RJRU.

¹¹¹ Conferência online “IVA E REABILITAÇÃO URBANA”, organizada pela Associação Fiscal Portuguesa (AFP) em parceria com a OCC, disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=UMvxCH3Xu_M&ab_channel=OrdemdosContabilistasCertificados

substituir reabilitação urbana por reabilitação de edifícios, o legislador acabará por restringir o âmbito de aplicação da taxa reduzida a apenas uma componente da reabilitação urbana, o que não faz sentido, ainda para mais inserido num pacote de mais habitação”¹¹². No mesmo sentido, o fiscalista e advogado DANIEL S. DE BOBOS-RADU, afirma que a nova redação “parece excluir do âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA a construção nova e eventual demolição para reconstrução, restringindo o seu âmbito a edifícios preexistentes”¹¹³. Também na opinião de CARLOS LOBO, esta alteração, desnecessária e redutora, “choca, estando nós num momento em que precisamos de criar mais oferta de habitação”, concluindo a Bastonária da OCC, PAULA FRANCO, que “uma alteração destas significa um retrocesso”.¹¹⁴ Além disso, para FERNANDA PAULA OLIVEIRA, não há dúvidas de que se pretende com esta alteração proceder a uma redução substancial do âmbito de aplicação.¹¹⁵

Face ao exposto, a conclusão a que todos chegam é a mesma, a alteração da verba que ocorreu com a Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, limita o âmbito de aplicação da taxa reduzida do IVA apenas à reabilitação do edificado, deixando de fora obras que, segundo o conceito amplo de reabilitação urbana previsto na redação anterior, beneficiavam da taxa reduzida de 6%.

Por fim, em consequência desta alteração de conceitos, extingue-se a problemática acima referida quanto à necessidade de as obras se encontrarem integradas em operações de reabilitação urbana aprovadas¹¹⁶ para beneficiar de taxa reduzida do IVA, pois restringe o seu âmbito de aplicação a edifícios pré-existentes e não a toda e qualquer obra de reabilitação urbana.

¹¹² Filomena Lança, “IVA a 6% na reabilitação vai ter crivo mais apertado, *Jornal de Negócios*, 2023, p. 12.

¹¹³ Filomena Lança, *ob. cit.*, p. 12.

¹¹⁴ Filomena Lança, *ob. cit.*, pp. 12 e 13.

¹¹⁵ FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *O IVA na Reabilitação Urbana*, *Revista de Direito Administrativo*, AAFDL, N.º 17, 2023, p.25.

¹¹⁶ Conforme resulta do Ofício Circulado n.º 25003, “A redação atual diverge da anterior na medida em que as operações agora abrangidas deixam de estar sujeitas à existência de uma “operação de reabilitação urbana” aprovada nos termos do Decreto-Lei n.º 307/99, de 23 de outubro.”

Conclusão

Terminado o estudo, cabe-nos fazer uma síntese dos pontos mais importantes abordados.

A reabilitação urbana, cujo conceito encontra-se atualmente definido no artigo 2º, alínea j) do RJRU, assume-se como uma componente relevante na requalificação e revitalização das cidades, em particular das suas áreas mais degradadas e do parque habitacional.

Originalmente centrada apenas na conservação e preservação do edificado, a reabilitação urbana passa, com o RJRU, a admitir um conjunto mais amplo de intervenções, que podem consistir na alteração ou demolição dos edifícios existentes, como também na construção de edificação totalmente nova, em zonas sem construção, desde que, se mantenha, no todo ou em parte substancial, o património urbanístico e imobiliário.

Com o propósito de promover a reabilitação urbana foram criados diferentes tipos de benefícios fiscais, em ordem a incentivar proprietários e investidores a optarem por reabilitar, de forma integrada e coordenada, em detrimento de construir nova edificação em zonas que não apresentem problemas de degradação.

Os principais benefícios fiscais em sede de reabilitação urbana encontram-se previstos no EBF, em particular nos artigos 45º e 71º e, no Código do IVA, mais concretamente nas verbas 2.23 e 2.24 da Lista I Anexa. Entre estes benefícios, destacamos, quer pela sua relevância financeira, quer pelo nível de problemática e litigiosidade associado, o benefício que recai sobre o IVA, que se traduz, no essencial, na possibilidade de se aplicar a taxa reduzida do IVA a empreitadas de reabilitação urbana, que numa situação normal seriam tributadas à taxa normal do IVA.

As condições que possibilitam beneficiar da aplicação da taxa reduzida do IVA, em sede de reabilitação urbana encontram-se expressamente previstas na verba 2.23 da Lista I anexa ao CIVA, todavia as mesmas sofreram recentemente alterações significativas com a entrada em vigor da Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, por via da qual foram também revogados benefícios fiscais à reabilitação urbana em sede de IRS e IRC.

Nos termos da redação anterior da verba 2.23, para beneficiar da taxa reduzida do IVA era necessário preencher dois requisitos:

- Quanto ao tipo de empreitada – tinha de se tratar de uma empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico;
- Quanto à localização do imóvel – tinha de se encontrar inserido uma ARU.

Pese embora, aparentemente, se tratasse de uma norma simples, verificamos que a sua aplicação na prática ficou marcada por múltiplas dúvidas, diferenças de entendimento e conflitualidade entre sujeitos passivos, fiscalistas, Autoridade Tributária, municípios e outros intervenientes.

As dúvidas suscitaram-se, desde logo, quanto à delimitação do objeto do benefício fiscal: “*empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico*”, agudizada pela circunstância de os municípios, ao nível das suas competências e para efeitos dos benefícios fiscais de âmbito municipal, poderem adotar um conceito mais amplo ou mais restrito de reabilitação urbana, consoante os seus objetivos e a sua estratégia.

A este respeito a AT, por intermédio de várias informações vinculativas emitidas, esclareceu que a delimitação do conceito “*empreitada de reabilitação urbana, tal como definida em diploma específico*” é o resultado da junção das definições de “empreitada” – prevista no artigo 1207º do Código Civil e de “reabilitação urbana” – esta última prevista no artigo 2º, alínea j) do RJRU.

Foram, também, colocadas questões à AT para confirmação sobre se determinado imóvel, sobre o qual iria recair a obra de reabilitação, se localizava numa zona ARU. Embora, num momento inicial, a AT proceda a essa confirmação, veio posteriormente referir que cabe ao município, enquanto entidade competente para delimitar as ARU, atestar a localização da obra.

Se numa fase inicial, a verificação dos dois requisitos era condição *sine qua non* para se beneficiar da taxa reduzida do IVA, esta situação inverteu-se ao longo de tempo, passando a AT, por intermédio das informações vinculativas, a introduzir, de forma gradual e complementar, requisitos adicionais de prova.

Para além de o contribuinte ter de se munir antecipadamente de elementos que comprovem o cumprimento dos requisitos legais, como sejam as certidões por parte da Câmara Municipal, a AT passou adicionalmente a entender e a exigir que a qualificação de uma empreitada como reabilitação urbana, para efeitos da aplicação da taxa reduzida do IVA, depende não apenas da localização numa ARU, mas que nessa tenha sido aprovada uma ORU.

A introdução sucessiva destes requisitos adicionais e de interpretações mais restritas do conceito de reabilitação urbana, para além de aumentar a complexidade e a incerteza na aplicação do benefício fiscal, tem contribuído para o aumento dos litígios entre os sujeitos passivos e a AT, tendo a este respeito o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), enquanto entidade competente, proferido várias decisões arbitrais sobre esta matéria.

Como constatamos, as decisões do CAAD vêm inicialmente contrariar a posição da AT, no que respeita à introdução dos requisitos adicionais, classificando os requisitos adicionais de prova como uma inferência ou uma dedução, que não está suportada no texto da verba 2.23 da lista I anexa ao Código do IVA.

Para além disso, o CAAD também não acompanha o entendimento da AT de que a construção nova não se enquadra no conceito de reabilitação urbana, tendo a este respeito argumentado que a definição de reabilitação urbana prevista na alínea j), do artigo 2º do RJRU é suficientemente ampla e que não exclui a possibilidade de construção totalmente nova. Contudo, no seu entender, para qualificar uma empreitada nestas circunstâncias (totalmente nova) como sendo de reabilitação urbana para efeitos da verba 2.23 é necessário que haja a prévia aprovação de uma ORU. Também no caso de empreitada de demolição de pré-existências e construção do edifício novo veio o CAAD reforçar o entendimento da AT quanto à necessidade da aprovação de ORU.

Analisadas estas decisões, chegamos à conclusão que, a exigência de ORU aprovada não é consensual, mesmo ao nível do coletivo de árbitros, tendo-se aliás observado numa recente decisão do CAAD a declaração de um voto de vencido.

Posto isto, conclui-se, assim, que ao abrigo da anterior redação da verba 2.23, não existe um consenso quanto aos requisitos necessários para a aplicação da taxa reduzida de IVA, verificando-se avanços e aparentes recuos quer nos entendimentos da AT, quer nas decisões arbitrais, o que necessariamente contribui para a complexidade e instabilidade deste regime, fomentando um ambiente de incerteza e insegurança jurídica e financeira junto dos potenciais beneficiários, o que prejudica gravemente o propósito e os objetivos que estiveram na base da criação do benefício fiscal, desincentivando a reabilitação urbana.

Por fim, analisamos a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro, que modificou a redação da referida verba 2.23, reformulando os requisitos legais exigíveis, por ventura, mais limitativos no acesso ao benefício fiscal em sede de IVA. Perante esta nova redação, o benefício fiscal incide agora sobre empreitadas de reabilitação

de edifícios, localizados em ARU, em vez de empreitadas de reabilitação urbana, como na anterior redação.

Face ao exposto e embora ainda não seja possível, devido ao curto período de vigência da norma, identificar situações problemáticas e suscetíveis de gerar conflitualidade, aparentemente, com as alterações introduzidas ficam sanadas as principais causas que suscitaram no passado discussão e litigância, uma vez que foi abandonando o conceito de empreitada de reabilitação urbana, cuja necessidade de prova e fundamentação, tanto gerou dúvidas e diferenças de entendimento.

Todavia, surgiram dúvidas em torno do que se deve entender como “empreitada de reabilitação de edifícios” que, como já referimos, suscitou a necessidade de em menos de um mês da vigência da nova redação, a AT emitir o Ofício Circulado n.º 25003, de 30/10/2023, com uma interpretação sobre este mesmo conceito, esclarecendo que para efeitos da atribuição do benefício fiscal “*estão excluídas as empreitadas que consistam em operações de construção de edifícios novos*”.

Com efeito, da comparação de ambas as redações, concluímos que o conceito de reabilitação urbana na redação anterior é mais abrangente do que o conceito de reabilitação de edifícios agora previsto, uma vez que esta é apenas uma componente daquela.

Esta alteração de conceitos da verba 2.23 e, conseqüentemente, do âmbito de aplicação do benefício fiscal, agora mais restrito, não foi muito bem aceite entre os especialistas na matéria, que defendem que, contrariamente ao que seria expectável, face aos objetivos inerentes ao Pacote Mais Habitação, ocorreu uma limitação significativa do nível de incentivo à reabilitação urbana, pois deixa de contemplar obras que, segundo o conceito amplo de reabilitação urbana, previsto na redação anterior, beneficiavam da taxa reduzida de 6%, nomeadamente, a construção nova em zona ARU.

Assim, importará em futuros estudos acompanhar esta temática, em ordem a avaliar os impactos destas alterações na promoção da reabilitação urbana, na motivação dos sujeitos passivos pela opção da reabilitação em detrimento da construção nova, no nível de degradação das cidades e no fomento do acesso a mais habitação. Apenas esta avaliação permitirá concluir se esta alteração é aquela que melhor acautela o interesse público.

Bibliografia

CABRAL, PAULA OLIVEIRA, Reabilitação urbana – património e ambiente – O Novo Regime da Reabilitação Urbana, CEDOUA, 2010.

CAMPOS, MANUEL REIS, Fiscalidade na Reabilitação Urbana necessita de estabilidade e não de incerteza, Jornal Público, 2023. Disponível em: <https://www.aiccopn.pt/fiscalidade-na-reabilitacao-urbana-necessita-de-estabilidade-e-nao-de-incerteza/>

GOMES, NUNO SÁ, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, 12ª edição com Adenda, Rei dos Livros, 2003.

GOMES, NUNO SÁ, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, Lisboa, 1991.

GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Os Benefícios Fiscais em Portugal: Conceitos, metodologia e prática, 2019. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=estudo-dos-beneficios-fiscais-em-portugal>

LANÇA, FILOMENA, “IVA a 6% na reabilitação vai ter crivo mais apertado”, Jornal de Negócios, 2023. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/iva/detalhe/iva-a-6-na-reabilitacao-vai-ter-crivo-mais-apertado>

LOPES, DULCE, Reabilitação Urbana em Portugal: evolução e caracterização – O Novo Regime da Reabilitação Urbana, CEDOUA, 2010.

MARTINS, GUILHERME WALDEMAR d’OLIVEIRA, Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime, Cadernos IDEFF, N.º 6, Coimbra, Almedina, 2006.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, Direito Fiscal, 11ª edição, Coimbra, Almedina, 2019.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, Como articular os conceitos do Regime Jurídico da Reabilitação Urbana e do Regime aplicável à Reabilitação de edifícios ou frações autónomas, Questões Atuais de Direito Local, AEDRL, N.º 25, 2020.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, Direito do Urbanismo. Do planeamento à gestão, 4ª edição, AEDREL, 2021.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, O IVA na Reabilitação Urbana, Revista de Direito Administrativo, AAFDL, N.º 17, 2023, P.17-25.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA / LOPES, DULCE, As recentes alterações ao Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Direito Regional e Local, N.º 19.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA / LOPES, DULCE, Reabilitação Urbana em ARUs sem ORUs, Questões Atuais de Direito Local, N.º 13, AEDRL, 2017.

OLIVEIRA, FERNANDA PAULA / LOPES, DULCE / ALVES, CLÁUDIA, Regime Jurídico da Reabilitação Urbana, Comentado, Coimbra, Almedina, 2011.

PALMA, CLOTILDE CELORICO, Aplicação da taxa reduzida do IVA na reabilitação urbana – o contraciclo das novas propostas Mais Habitação, Jornal VidaEconómica, 2023.

PALMINHA, ALEXANDRA PATRÍCIO, Os Benefícios Fiscais no contexto da Reabilitação Urbana, Dissertação de Mestrado, ISCAL, 2019.

PEREIRA, SOFIA LEAL, Benefícios Fiscais em Sede de Reabilitação Urbana, Dissertação de Mestrado, ESTG-IPP, 2021/2022.

ROMÃO, FILIPE / CALDAS, ANTÓNIO CASTRO / GONÇALVES, SUSANA ESTÊVÃO, Benefícios Fiscais Temporários: Os efeitos da sua alteração ou revogação antecipada, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, N.º 35, 2013. Disponível em: <https://www.uria.com/pt/publicaciones?author=Filipe%20Rom%C3%A3o&page=2>

ROMÃO, FILIPE / EVERAERT, GERARD, Os Benefícios Fiscais à reabilitação urbana, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, N.º 42, 2016. Disponível em: <https://www.uria.com/pt/publicaciones?author=Filipe%20Rom%C3%A3o&page=2>

SILVA, SUZANA TAVARES DA, Reabilitação Urbana: Conceito e Princípios – O Novo Regime da Reabilitação Urbana, CEDOUA, 2010.

Legislação

Decreto-Lei n.º 104/2004, de 7 de maio – Diário da República n.º 107/2004, Série I-A de 2004-05-07

Decreto-Lei n.º 307/2009, de 23 de outubro – Diário da República n.º 206/2009, Série I de 2009-10-23

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho – Diário da República n.º 118/2008, Série I de 2008-06-20

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro – Diário da República n.º 262/2003, Série I-A de 2003-11-12

Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho – Diário da República n.º 149/1989, Série I de 1989-07-01

Decreto-Lei n.º 95/2019, de 18 de julho – Diário da República n.º 136/2019, Série I de 2019-07-18

Decreto de 10 de abril de 1976 – Diário da República n.º 86/1976, Série I de 1976-04-10

Lei n.º 32/2012, de 14 de agosto – Diário da República n.º 157/2012, Série I de 2012-08-14

Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro – Diário da República n.º 252/2014, 2º Suplemento, Série I de 2014-12-31

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro – Diário da República n.º 11/2014, Série I de 2014-01-16

Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro – Diário da República n.º 194/2023, Série I de 2023-10-06

Jurisprudência

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 137/2022-T, de 22/07/2022

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 404/2022-T, de 30/01/2023

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 603/2022-T, de 08/05/2023

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 3/2023-T, de 31/07/2023

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 93/2023-T, de 14/08/2023

Decisão Arbitral do CAAD – Processo n.º 517/2023-T, de 12/12/2023

Todos disponíveis em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/>

Doutrina Administrativa

Informação vinculativa n.º 728, de 16/06/2010

Informação vinculativa n.º 1478, de 04/01/2011

Informação vinculativa n.º 8323, de 16/04/2015

Informação Vinculativa n.º 8338, de 18/05/2015

Informação vinculativa n.º 9650, de 09/12/2015

Informação Vinculativa n.º 10048, de 21/03/2016

Informação vinculativa n.º 12446, de 26/10/2017

Informação vinculativa n.º 12432, de 08/11/2017

Informação vinculativa n.º 12772, de 05/02/2018

Informação vinculativa n.º 13536, de 07/06/2018

Informação vinculativa n.º 13727, de 18/06/2018

Informação vinculativa n.º 13892, de 28/06/2018

Informação vinculativa n.º 13835, de 26/07/2018

Informação vinculativa n.º 13957, de 03/08/2018

Informação vinculativa n.º 14610, de 28/12/2018

Informação vinculativa n.º 22521, de 11/01/2022

Informação vinculativa n.º 25085, de 30/11/2023

Informação vinculativa n.º 25126, de 12/12/2023

Informação vinculativa n.º 25493, de 19/12/2023

Ofício Circulado n.º 25003, de 30/10/2023. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Oficio_Circulado_25003_2023.pdf